



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

JOARA BRITO FERREIRA

**O CONFLITO DE INCIDÊNCIA DO ISS *VERSUS* ICMS NA
MANIPULAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**

Salvador
2017

JOARA BRITO FERREIRA

**O CONFLITO DE INCIDÊNCIA DO ISS *VERSUS* ICMS NA
MANIPULAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Orientadora: Prof.^a Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador

2017

JOARA BRITO FERREIRA

**O CONFLITO DE INCIDÊNCIA DO ISS *VERSUS* ICMS NA
MANIPULAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito,
Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em ____ de _____ de 2017.

Daniela Lima de Andrade Borges – Orientadora _____
Mestrado em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

Pedro Leonardo Summers Caymmi _____
Mestrado em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Fábio Periandro de Almeida Hirsch _____
Doutor em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Professor colaborador da Universidade Federal da Bahia (UFBA)

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu grandioso Deus, luz que me guia e essência da minha vida, por ter permitido a virtuosa conquista de me graduar em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). De igual modo, deixo os meus agradecimentos à minha Mãe, Rosimari, que foi o meu incentivo durante toda graduação. A João Batista, meu Pai, pelo respeito sem fim. À Vó Cassú, por constantemente liberar palavras de bênçãos sobre a minha vida. Agradeço, também, a minha orientadora, Professora Daniela Borges, pela disponibilidade do seu tempo. À Thamires agradeço pelo companheirismo que se fez presente nesse momento decisivo, bem como à Samara Vieira, Marcelo Brandão e Yago Rodrigo que, de alguma forma, me concederam apoio. Serei eternamente grata por tudo.

RESUMO

Este referido trabalho de conclusão de curso visa analisar a natureza da atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos - prestação de serviços ou operação relativa à circulação de mercadorias. O contexto estabelecido propicia a ocorrência do conflito de incidência tributária entre as pessoas políticas de direito público. De um lado, os Estados alegam que se trata da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por outro turno, os Municípios defendem que o imposto cabível neste caso em questão é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), vez que a atividade exercida diz respeito a um serviço em que o contribuinte almeja que seja prestado pelas farmácias de manipulações. O cenário ganha ainda mais destaque a partir do momento em que o sujeito passivo da relação acaba sendo duplamente onerado pelos entes federados, que objetivam obter uma maior arrecadação tributária. Tendo em vista tal situação, será explorado neste trabalho, através de produções bibliográficas e artigos, e do ponto de vista jurídico, os fatos geradores do ISS e do ICMS, com o intuito de investigar qual o imposto cabível ao caso posto em discussão.

Palavras-chave: Conflito. ICMS. ISS. Manipulações farmacêuticas.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
CF	Constituição Federal
CFF	Conselho Federal de Farmácia
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD	Imposto de transmissão causa <i>mortis</i> e doação
LC	Lei Complementar
Resp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
RE	Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
2.1 CONCEITO	11
2.1 LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	17
3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)....	24
3.1 PREVISÃO LEGAL.....	24
3.2 O FATO GERADOR DO ICMS E A ÊNFASE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA	27
4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)	38
4.1 PREVISÃO LEGAL.....	38
4.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COMO FATO GERADOR DO ISS	42
5 O QUESTIONAMENTO QUANTO À NATUREZA DA ATIVIDADE DESEMPENHADA NA MANIPULAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS	48
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	68
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o intuito de realizar uma análise do conflito de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) *versus* Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na manipulação de produtos farmacêuticos, vez que há um embate entre os Estados e Municípios na cobrança dos seus respectivos tributos sobre a atividade desempenhada.

No momento atual, o debate em torno da questão da tributação incidente nas farmácias de manipulação ganhou força no âmbito do direito tributário. O centro da discussão diz respeito ao questionamento da natureza da atividade exercida no ato de manipular os produtos farmacêuticos - prestação de serviços ou mera circulação de mercadorias?!. Toda discussão ganha ainda maior destaque a partir do momento em que os entes federados, a fim de obter uma maior arrecadação tributária, oneram duplamente o contribuinte, já que, sobre a mesma situação, ato de efetuar a manipulação de produtos farmacêuticos, acaba incidindo tanto o ISS, imposto de competência Municipal, quanto o ICMS, imposto de competência Estadual.

Diante de tamanha conjuntura, em que o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, se encontra onerado pela arrecadação tributária realizada pela esfera estadual e municipal, não restou alternativa senão recorrer ao poder judiciário na tentativa de dirimir o conflito de competência tributária instalados entre os entes federados.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), através do Resp 881038/RS, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 28/03/2008, já se posicionou perante o tema ao afirmar que os serviços farmacêuticos de manipulação de medicamentos estão sujeitos a incidência do imposto sobre prestação de serviços – ISS. O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do RE 605552, rel. Dias Toffoli, 04/04/2011, reconheceu a repercussão geral sobre a matéria, justificando que o assunto contido transcende o interesse subjetivo das partes e possui densidade constitucional, vez que se discute os fatos geradores do ISS e do ICMS nas operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos. O fato é que, diante dessa seara de conflito que se instalou, resta saber, desde logo, qual a esfera competente para efetuar a cobrança devida do tributo.

Ante o exposto, o presente trabalho de conclusão de curso tem como **objetivo geral** analisar se a atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos consiste na hipótese de incidência do ISS ou do ICMS.

Para garantir o caráter científico, foram estabelecidos os seguintes **objetivos específicos**, que foram cumpridos no decorrer da pesquisa:

Os **objetivos específicos** do trabalho são:

- Examinar o sistema normativo na busca de solução para o conflito de incidência dos impostos em comento.
- Investigar se o caso em questão diz respeito a uma prestação de serviço ou a mera circulação de mercadorias.

Entende-se que o tema é atual e muito importante para o âmbito jurídico tributário, justamente por tratar-se de um específico conflito de incidência entre impostos de competência municipal, ISS, e estadual, ICMS, tributos que exercem relevância na arrecadação tributária dos seus respectivos entes federados, especialmente o Imposto sobre circulação de mercadorias, vez que este desempenha um papel de grande vulto nos cofres públicos estaduais.

O trabalho foi desenvolvido com base em dois procedimentos metodológicos. O primeiro foi o método qualitativo, utilizando como referencial a pesquisa bibliográfica e documental, com o principal intuito de coletar informações e dados necessários para construção da proposta. Conceitos como o de competência tributária e fatos geradores do ISS e ICMS foram discutidos com base na reflexão de autores como Roque Carraza (2000), Leandro Paulsen (2012), Sacha Calmon Navarro Coelho (2000), Aliomar Baleeiro (2010), Hugo de Brito (2015) e José Eduardo Soares Filho (2017), dentre outros.

O segundo procedimento metodológico, de natureza empírica, foi a análise de julgados do Superior tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) que versam sobre o conflito de incidência tributária do ISS *versus* ICMS na manipulação de fornecimento de produtos farmacêuticos, haja vista que o STJ decidiu pela incidência do ISS ao caso em tela e que o STF já reconheceu repercussão geral sobre a questão.

Com a finalidade de concretizar os objetivos apresentados, este trabalho de conclusão de curso está dividido em quatro partes, além desta introdução. O primeiro capítulo versa sobre a competência tributária estabelecida pela Constituição Federal às pessoas políticas, de modo a delimitar o âmbito de incidência tributária de cada ente federado. Além disso, houve um enfoque das limitações ao poder de tributar, vez que se demonstram necessárias para delimitar as atribuições de cada ente federado com o intuito de barrar a ocorrência de conflitos

e a invasão da competência alheia.

O segundo capítulo dedica-se a previsão legal e ao fato gerador do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS). Houve a delimitação da previsão constitucional do referido imposto através do art. 155, II da Carta Magna, além, é claro, dos seus §§3º e 2º, IX. Trouxe, também, um destaque na análise do fato gerador do ICMS com ênfase nas operações relativas à circulação de mercadorias, tendo em vista que o tema do presente trabalho requer uma abordagem mais específica sobre tal hipótese de incidência tributária.

O terceiro capítulo, estruturado de maneira similar ao segundo, introduz a previsão legal do Imposto sobre serviços de qualquer natureza e faz um apanhado do fato gerador do ISS. Apresentou uma análise da previsão constitucional do referido imposto (art. 156, II) e trouxe, de igual modo, uma análise do decreto-lei nº 406/68, da lei complementar nº 56/87, acolhida pela Constituição de 88, e da lei complementar nº 116 de 2003, que apresenta normas gerais regulamentadoras do imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O quarto e último capítulo trata-se de um questionamento quanto à natureza da atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos – prestação de serviços ou mera circulação de mercadorias ?!. Apresentou posicionamentos favoráveis a incidência do ISS, sob a justificativa de que se trata de uma obrigação de fazer prevista na lista anexa da lei complementar que regulamenta o imposto sobre serviços de qualquer natureza, bem como trouxe a colocação daqueles que defendem a incidência do ICMS sob a alegação de que o consumidor busca, ao se dirigir à farmácia de manipulação, o produto, e não o serviço. Trouxe os critérios legais objetivos para solucionar o conflito do ISS *versus* ICMS, enfatizando, assim, o art. 150, II, §2º, IX, b) da CF e a Súmula 163 do STJ, bem como o art. 1º, §2º, da Lei Complementar 116/03 e art. 2º, IV da LC 87/96. Procurou, também, analisar a interpretação extensiva em paralelo com a integração analógica. Além disso, destacou o poder regulamentar exercido pela Agência Sanitária de Vigilância Sanitária (ANVISA) e pelo Conselho Federal de Farmácia (CFF), na tentativa de trazer solução ao caso.

Ao final, apresentam-se as conclusões alcançadas juntamente com as referências bibliográficas.

2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 CONCEITO

Abordar o tema competência tributária requer uma impreterível análise da Constituição Federal. Trata-se, na verdade, de uma atribuição constitucional. A nossa Carta Magna é tida como a sede do poder de tributar, pois nela estão previstas as normas constitucionais e as diretrizes básicas que norteiam o exercício da atividade tributária no Brasil.

Analisando de maneira rápida a Lei Maior, podemos observar que houve um, digamos que, cuidado do legislador ao elencar e distribuir, de forma exaustiva, as competências tributárias dos entes federativos - União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal.

Muito embora o emprego do termo exaustivo nos remeta, a princípio, a algo capaz de soar um tom radical, é, talvez, a denominação mais adequada para ser empregada ao se referir às atribuições de competência tributária de cada pessoa política, vez que a repartição de competência é taxativa, ou *numerus clausus*, como assim denomina Leandro Paulsen¹, e se exaure com cada entidade federada.

Entende-se por competência tributária como a predisposição que a pessoa política possui para criar tributos, estando sempre em conformidade com o princípio da legalidade, nos termos do artigo 150, I, CF. Desta maneira, colocar em prática o exercício da competência tributária é dar nascimento aos tributos, de modo a descrever as suas hipóteses de incidência tributária, os sujeitos passivos e ativos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Importante destacar que o exercício da competência tributária está condicionado a manifestação da função legislativa. Paulo de Barros Carvalho² assevera que as normas jurídicas inaugurais no sistema devem ser feitas, exclusivamente, por intermédio da legislação. Destaca, também, que “em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos”. Assim, observa-se que a competência tributária, em síntese, diz respeito a uma prerrogativa legiferante que é portadora a pessoa jurídica de direito público, consubstanciada, portanto, na possibilidade de legislar para produção de normas jurídicas tributárias.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário/- 26. Ed. São Paulo : Saraiva, 2014.

No mesmo sentido destaca Hugo de Brito ³ ao afirmar que “somente às pessoas políticas de direito público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei”.

Nos termos do art. 6º do Código tributário Nacional, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena. Sacha Calmon Navarro Coêlho ⁴ assevera que “por competência legislativa plena deve entender o poder de instituir e exonerar tributos observadas as regras supra-ordenadas que condicionem tal exercício”.

Diante disso, é inegável que abordar o tema competência tributária requer, também, um entrelaçamento de tal assunto com o exercício da função legislativa, sempre respeitando, é claro, as limitações contidas na Constituição Federal que se manifestam por meio do respeito a suas normas de caráter fundamental, necessárias ao exercício da competência tributária, de modo que, o desrespeito a tais preceitos normativos configura, assim, a inconstitucionalidade da lei tributária.

A Constituição Federal ao delimitar o campo de tributação, acabou, por assim dizer, atribuindo caráter privativo a cada uma de suas pessoas políticas, inclusive no que diz respeito à possibilidade de instituir todas as modalidades de tributos.

De acordo com Carraza ⁵ “a Constituição não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham fazê-lo”. Desta forma, observa-se que a Carta magna cuidou, digamos que, de forma minuciosa, das circunstâncias da tributação, traçando, desta maneira, um tipo de norma-padrão de incidência para que o ente federado venha criar as suas espécies tributárias por meio do exercício da atividade legislativa. Essa norma padrão nada mais é do que a delimitação da incidência tributária, o sujeito ativo possível da relação jurídica, o sujeito passivo, a sua base de cálculo e a alíquota das diversas espécies tributárias.

Assim, a lei que institui o tributo só é autêntica na medida em que esteja consonante com os preceitos constitucionais. E sendo criada haverá subsecutivamente à edição o nascimento propriamente dito do tributo, uma vez que, a partir de então, com a ocorrência do fato gerador, o sujeito passivo estará compelido a pagá-lo, por haver acontecido, desta

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 29

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 431.

⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores. Pág.422.

maneira, no mundo fenomênico, o fato hipotético presente na norma jurídica tributária, é o que basicamente assevera Roque Carraza⁶.

Entretanto, há quem entenda que, pelo fato da norma jurídica encontrar o seu fundamento de validade nas normas constitucionais, a criação do tributo opera-se na própria Constituição Federal. É o que assevera José Souto Maior Borges⁷ ao afirmar, basicamente, que o processo da criação do tributo inicia-se com a outorga de competência tributária e se integra, observando, é claro, as respectivas competências, com a superveniência das leis complementares, ordinárias e, eventualmente, outros atos normativos.

Frisa-se que a abordagem do tema competência tributária, implica, também, em entrelaçar tal discussão ao fato de que a pessoa política, a qual a Constituição Federal atribuiu competência para tributar, pode, igualmente, regulamentar a relação jurídica tributária, como, por exemplo, o momento e a forma de pagamento do tributo, lançar, efetuar a cobrança, fiscalizar e etc. Trata-se, na verdade, de regulamentação atribuída às obrigações principais e às obrigações acessórias, ou, como define Roque Carraza⁸, de *deveres instrumentais tributários*.

Oportuno enfatizar que, do mesmo modo, as pessoas políticas com a competência para efetivar a arrecadação dos tributos, pode, igualmente, determinar infrações tributárias e cominar sanções atinentes às infrações que eventualmente venham ocorrer no âmbito jurídico tributário. Configurando, portanto, mais uma característica do poder de regulamentação dos entes federados, naquilo que diz respeito, é claro, às relações ocorrentes na sua circunscrição jurídica tributária.

Além de tudo que já foi explanado, a abordagem da competência tributária nos remete, de igual modo, à análise, também, de suas características. Não há que se falar em competência tributária sem analisar, de maneira minuciosa, todos os elementos que montam/compõem a sua característica.

Neste sentido, merece ser enfatizado, mais uma vez, a privatividade atribuída pela Constituição a cada pessoa política. O termo privativo nos direciona a exclusividade, conforme já relatado acima. O exclusivo é, na verdade, aquilo que acaba privando de seu uso todas as demais pessoas.

⁶ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores.

⁷ BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária, uma introdução metodológica. 2ª edição. Editora Malheiros, 1999.

⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit. .

O fato de um determinado ente federativo ser competente para instituir determinada espécie tributária, implica, concomitantemente, em recusa desta possibilidade aos demais que não possuem competência para tanto. Essa é, sem dúvidas, uma das características marcantes, além de todas outras, da competência tributária. E é justamente isso o que preceitua Roque Carraza⁹ ao afirmar que “as normas constitucionais que discriminam competência tributária encerram-se duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proibem as demais a virem instituí-los”.

É, desta forma, a ocorrência de um efeito, digamos que, positivo, vez que atribui ao ente competência para criação do tributo, e de um outro efeito negativo, já que importa em recusar igual competência às outras unidades que não foram indicadas no texto constitucional.

Usurpar competência tributária configura irregularidade jurídica insanável. A edição de uma lei que invade o campo de atuação de outra pessoa jurídica faz com que a mesma seja reputada nula.

Outro aspecto relevante que também merece atenção ao se referir à competência tributária é o da indelegabilidade. Conforme já é de vasto conhecimento, cada pessoa política recebe da Constituição a sua competência para instituir tributos, entretanto, esse poder não pode ser renunciado e, muito menos, delegado a terceiros. De acordo com Roque Carraza¹⁰ há uma liberdade para deixar de exercitá-la, mas não lhe é dado, porém, permitir, ainda que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe. Na mesma linha de raciocínio, destaca Paulo de Barros Carvalho¹¹ que a indelegabilidade é uma prerrogativa infestável do exercício competencial.

Noutros termos, a indelegabilidade consiste no fato de que o titular da competência não a pode transferir, quer no todo ou em parte, ainda que por meio de lei. Leandro Pausem¹² descreve, “competência, como parcela do poder fiscal, é indelegável, ou seja, não pode a União, por exemplo, delegar aos Estados a instituição do Imposto de Renda, pois cuida-se de imposto Federal concedido à União, exclusivamente, nos termos do art. 153, III da Constituição”.

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores. Pág. 431.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária, uma introdução metodológica. 2ª edição. Editora Malheiros, 1999.

¹² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012. Pág.33.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 6º e 8º, regulamenta as prerrogativas advindas das outorgas de competência tributária. O artigo 7º do CTN confirma a regra da indelegabilidade da competência. Entretanto, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³ destaca que muito embora haja essa característica de ser indelegável, é admitido que as determinadas funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou, até mesmo, de executar leis, atos, serviços e decisões administrativas em âmbito tributário podem ser transferidas de uma pessoa para outra de Direito Público, incluindo, nessa transferência, as garantias e os privilégios processuais da pessoa delegante, é o que basicamente preceitua o §1º, do art. 7º. No mesmo sentido, estabelece Leandro Paulsen¹⁴ que não há que se confundir a parcela do poder fiscal atribuída a cada ente federativo, ou seja, a competência tributária, com as suas funções fiscais respectivas.

O mesmo autor, Leandro Paulsen¹⁵ vai mais além e afirma que

não podemos confundir, portanto, essa duas ordens diversa, tanto pelo fundamento como pela finalidade: o poder fiscal, ou competência tributária, advindo da soberania, que se caracteriza com a decretação da norma jurídica tributária; e as funções fiscais, decorrência do dever de administração, que se caracterizam com o exercício da fiscalização e arrecadação do tributo. A competência tributária acha-se ligada ao poder legislativo; as funções fiscais estão ligadas ao poder executivo.

No mesmo sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho¹⁶ que a competência tributária é intransferível, enquanto que a capacidade tributária ativa não o é. O mesmo autor vai mais além ao afirmar que

É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível. Estamos em crer que esse comentário explica a distinção que deve ser estabelecida entre competência tributária e capacidade tributária ativa.

Deste modo, observa-se que, muito embora a competência tributária instituída pela nossa Carta Magna seja indelegável, a capacidade ativa tributária pode, desta forma, ser delegada a uma pessoa jurídica de direito público capaz de desempenhar as funções de arrecadar, fiscalizar, regulamentar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas e,

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012

¹⁵ Ibidem. Pág. 33.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário/- 26. Ed. São Paulo : Saraiva, 2014. Pág. 219.

até mesmo, lançar a espécie tributária. Consiste, na verdade, na transferência da titularidade ativa tributária, que nada mais é do que o polo ativo da relação tributária (ou credor, melhor dizendo), e na transferência ou compartilhamento de determinadas atribuições administrativa.

Oportuno salientar que a delegabilidade das funções fiscais, que consiste basicamente nas atribuições de arrecadar e fiscalizar tributos, conferida por uma pessoa de direito público a outra, compreende, também, as transferências das garantias e dos privilégios processuais que competiam à pessoa jurídica de direito público que a conferiu. Além disso, destaca-se que é algo que pode ser revogado a qualquer tempo, inclusive podendo ocorrer de forma unilateral; não dependendo, portanto, da manifestação da outra parte. É o que dispõe basicamente os 1º e 2º do artigo 7º do Código Tributário Nacional.

A incaducabilidade também é elemento caracterizador da competência tributária. Roque Carraza¹⁷ salienta que “exercitar a competência tributária equivale a aditar leis que tratem dos tributos”. Entretanto, tal exercício não está sujeito a prazo, ou seja, pode ser exercido a qualquer momento, por isso não há que se falar em caducabilidade da competência tributária. Ademais, sendo algo que advém de outorga da Constituição federal, somente esta, por vontade do poder constituinte, poderá extingui-la. Importante destacar que Leandro paulsen¹⁸ assevera que “o não exercício da competência tributária não implica perda da possibilidade de fazê-lo [...]. Não, há, pois, decadência da possibilidade de instituir tributo, nem transferência da competência tributária.”

Igualmente, merece destaque, ao falar de característica da competência tributária, a inalterabilidade, irrenunciabilidade e a facultatividade.

Dizer que a competência tributária é inalterável consiste em afirmar que aquele âmbito de atuação que foi atribuído pela Constituição federal não pode ser prorrogado, ou seja, não pode ter suas dimensões ampliadas pelo ente federativo que a detém. Conforme já mencionado, somente a Carta Magna pode ampliar ou reduzir os limites da competência tributária.

A irrenunciabilidade diz respeito ao fato de que a competência tributária é uma matéria de direito público Constitucional e, portanto, indisponível. De acordo com Roque Carraza¹⁹ “da mesma maneira pela qual as pessoas políticas não podem delegar suas competências

¹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000. Pág. 548.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012. Pág.33.

¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pág. 552.

tributárias, também não as podem renunciar quer no todo ou em parte”. A união, os Estados, Municípios e Distrito Federal não possuem o direito de renúncia ao exercício da competência tributária, podem até não utilizar a competência que lhe foi atribuída, mas não poderá renunciá-la.

A Competência tributária também possui a característica de ser facultatividade. Roque Carraza²⁰ afirma que a pessoa política é livre para exercitar ou não a competência tributária, e que nada impede que a pessoa política deixe de exercitá-la no todo ou em parte. Não há óbice, portanto, para que o ente federado não exercite a prerrogativa que lhe foi direcionada pela Constituição Federal. Paulo de Barros Carvalho²¹ afirma basicamente que os dispositivos constitucionais que atribuem competências tributárias não obrigam as pessoas políticas a exercitá-las, há, apenas, uma permissão para que o façam.

Assim, observa-se que a competência tributária deriva da Constituição Federal e deve, dessa maneira, ser exercida por cada ente federativo a qual a Carta Magna outorgou poderes para tributar e que possui capacidade legislativa plena, sempre respeitando, é claro, as delimitações fixadas pela lei Maior do nosso ordenamento jurídico. O exercício da competência tributária implica, igualmente, no respeito e observância dos limites de circunscrição referente a cada ente, de modo a não adentrar no exercício da outra pessoa política para evitar, assim, que haja usurpação de competência tributária.

2.1 LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Realizar uma análise do tema competência tributária demanda, também, tecer comentários sobre os seus limites. É sabido que a Constituição outorga competência tributária aos seus entes Federados – União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Oportuno destacar que os Territórios Federais não gozam de competência tributária no Brasil, justamente por não gozarem de poder legislativo próprio, faltando, portanto, a característica essencial da competência legislativa plena.

Os limites da competência tributária, implementados com a finalidade de trazer harmonia ao exercício tributário, foram traçados e articulados com o intuito de delimitar as atribuições de cada uma das pessoas políticas para que não haja ocorrência de conflitos e

²⁰ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário/- 26. Ed. São Paulo : Saraiva, 2014

invasão de competência tributária entre os entes. Conforme aponta Roque Carraza²² “a força tributante não atua de forma livre, mas com respeito aos limites que assim foram estabelecidos dentro do direito positivo.” Desta forma, Pensar em competência tributária nos remete, impreterivelmente, aos limites impostos pela Constituição federal ao Poder de tributar. Portanto, há de se concluir que o primeiro limite se encontra na observância das normas de caráter constitucional. Diante disso, o respeito às normas constitucionais devem ser absolutos e sua ofensa configura inconstitucionalidade a lei tributária violadora.

Sacha Calmon Navarro Coelho²³ assevera que “as limitações ao poder de tributar são matérias exclusivas da Constituição federal. Toda competência implica limites”.

O respeito máximo aos preceitos impostos pela Constituição federal deve ser sempre evidenciado no exercício da competência tributária pelos entes federados.

Não há que se falar em instituição de tributos, além, é claro, da fixação de obrigações acessórias inerentes as atividades de tributar, sem que haja, ao menos, o mínimo respeito ao que foi previamente delimitado pela nossa Lei Maior. As normas legais tributárias, portanto, devem ter sua validade vinculada à observância e ao respeito erigido pelas normas constitucionais, é o que afirma Roque Carraza²⁴. Logo, deve haver uma harmonia entre as normas subordinadas e as normas superiores para que subsista a validade das mesmas dentro no ordenamento jurídico.

Como é de amplo conhecimento, a Constituição é a lei fundamental do Estado. E é justamente ela quem exerce a função de indicar os detentores dos poderes estatais, especificando os tipos desses poderes, a maneira como deve ocorrer o exercício e, inclusive, assegurando quais os direitos e garantias que os titulares de tais privilégios possuem. Tudo isso, são, portanto, limitações ao exercício do poder.

De acordo com Roque Carraza²⁵ as normas de caráter constitucional se caracterizam pela inerente imperatividade dos seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como, também, o próprio Estado. Ou seja, são imposições que devem ser observadas e respeitadas por todos os âmbitos no exercício da atividade tributária, principalmente pelo legislador infraconstitucional, vez que a desarmonia entre uma norma inferior e a constituição implica na inconstitucionalidade da mesma.

²² CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 431.

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000.

²⁵ *Ibidem*.

Outro grande limite encontrado pelo legislador consiste no respeito aos princípios constitucionais que também não devem ser violados.

De acordo com Leandro Paulsen²⁶, os princípios, assim como as regras e as normas de colisão, integram as normas jurídicas. Os princípios, conforme já assinalado, consiste, portanto, em um dos tipos dessas normas de caráter jurídico.

Leandro Paulsen²⁷ vai mais além e assevera que

são princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõe a indicação da conduta devida a cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares [...] Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica (art. 145, §1º da CF) e a vedação à Constituição de tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situações equivalentes (art. 150, II da CF).

Insta salientar que o mesmo autor não coaduna com o preceito de que a Constituição Federal traz um rol de princípios em matéria tributária. Segundo Leandro Paulsen²⁸, costumam-se tomar as limitações ao poder de tributar como princípios, mas não é o mais adequado, vez que o rol de limitações, previsto no artigo 150 da CF, traz um rol de princípios e regras, ou seja, as regras também estão inclusas, e, além disso, há outros princípios possíveis de ser extraídos do próprio sistema jurídico.

Contudo, autores como Carraza e Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁹ entendem que as limitações ao poder de tributar são matérias exclusivas da Constituição Federal. A nossa Carta Maior elenca os limites que devem ser observados no exercício da competência tributária de cada ente federativo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰ afirma que toda competência implica limites e que estes derivam exclusivamente da Constituição Federal. Indo mais além, ressalta, também, que, o que pode a lei complementar fazer é regular tais limitações com base no art.146, II da CF/88.

²⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012.

²⁷ Ibidem. Pág. 45.

²⁸ PAUSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002

³⁰ Ibidem.

O fato é que é inegável que os princípios atuam como limitadores ao exercício da competência tributária e que os mesmos devem ser respeitados e devidamente observados pela pessoa política durante o exercício da competência tributária.

De acordo com Carraza³¹ o termo princípio nos remete a ideia de algo que significa o início, o começo, origem. É, na verdade, aquilo que torna mais fácil a compreensão ou demonstração de algo. O ilustríssimo autor ainda afirma que

o princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito, e, por isso mesmo, vincula o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Desta maneira, os princípios são mandamentos que se irradiam dentro do ordenamento jurídico, servindo de critério para a edição e compreensão das normas tributárias.

Insto posto, verifica-se que o legislador, ao editar a norma de caráter tributário, deve sempre se aproximar daquilo que determina as diretrizes estabelecidas pelos princípios jurídicos-constitucionais. Ou seja, deve haver uma sintonia dos princípios com a edição e a aplicação das normas tributárias.

Importante destacar que J.J Gomes Canotilho³² assevera que os princípios constitucionais conferem coesão ao ordenamento jurídico, de modo que a norma infraconstitucional não pode com eles atritar, vez que, se assim fosse, estaria configurando a sua inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia.

Observa-se, em vista disso, que os princípios atribuem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico e interferem desta maneira, de forma direta no exercício da competência tributária.

Roque Carraza³³ apresenta o princípio republicano como grande baliza dos princípios constitucionais, devendo ser respeitado e observado pelos entes federativos ao exercerem a competência tributária. Diante deste princípio, começou-se a abster do pensamento de concessão de vantagens tributárias fundada em privilégios de pessoas ou categorias, vez que com advento da Constituição Federal de 88 houve a consagração de que “todos são iguais perante a lei”, art. 5º.

³¹ CANOTILHO, J.J Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª edição. 13 reimp. Biblioteca Nacional de Portugal – Catalogação na publicação. 2003.

³² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000. Pág. 40.

³³ Ididem.

Deve-se partir do pressuposto de que o encargo econômico suportado pelo contribuinte precisa ser igual para todos aqueles que se acham em situação jurídica similar. A legislação tributária deve ser aplicada a todos com igualdade. Nada mais justo que aquele que esteja na mesma condição jurídica receba do ente federado equivalente tratamento tributário, do contrário estaria incorrendo em inconstitucionalidade por desrespeito ao princípio republicano e ao da isonomia.

Não é coerente atribuir tratamento diferenciado àqueles que se encontrem em mesmas condições. A instituição de determinado tributo não pode atingir apenas alguns contribuintes dentro de um rol vasto em situação equivalente. Não é pertinente deixar a salvo da carga tributária aqueles que se encontra em situações análogas. Portanto, o ente federativo, ao instituir o tributo, deve respeitar a isonomia tributária conjuntamente com o princípio republicano. Lembrando que, de igual modo, e conforme preconiza a doutrina, tais ideias valem, identicamente, para as isenções tributárias.

Oportuno ressaltar que a isonomia tributária está diretamente ligada a capacidade contributiva. Carraza³⁴ assevera que, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”. Portanto, nos remeter a abordagem do tema isonomia tributária implica, também, a análise da capacidade contributiva do sujeito passivo. Nada mais justo que o contribuinte arque com a carga tributária na proporção de seus índices de riqueza; é, na verdade, um mecanismo utilizado para colocar em prática justiça fiscal.

Salienta-se que, efetivar o princípio da igualdade em matéria tributária não é somente atribuir tratamento isonômico àqueles que se encontre em situações equivalentes, mas, também, em oferecer tratamento desigual, na proporção de suas desigualdades, aos contribuintes que não se encontram em igualdade de condições. E, como se pode notar, tais objetivos são alcançados levando em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo na relação jurídico-tributário.

Ainda de acordo com Carraza³⁵ é por esta razão que todos os impostos, em tese, devem ser progressivos, vez que, graças à progressividade se consegue atender ao princípio da capacidade contributiva, sendo, portanto, o melhor meio para afastar as injustiças tributárias. E é, também, por este motivo que, de igual modo e salvo exceções da Constituição federal,

³⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000. Pág. 74

³⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit.

não há que se falar em impostos com alíquotas fixas, pois tal ocorrência acaba por agravar as diferenças sociais existentes e direciona tratamento idêntico àqueles que não são iguais.

Leandro Pausen³⁶ afirma que há limitações que estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, sempre tentando preservar a igualdade, a segurança jurídica, a unidade de federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.

Observa-se, assim, que a isonomia é uma espécie de limitação ao poder de tributar que se apresenta como garantia do contribuinte. Ainda de acordo com Leandro Pausen, essas limitações são garantias que constituem cláusulas pétreas nos termos do art. 60, § 4º da CF.

Pode-se observar, portanto, que a preservação de valores fundamentais para o cidadão contribuinte é o objetivo das limitações ao poder de tributar.

Ainda segundo Leandro Pausen³⁷, aquelas limitações que se apresentam como garantias dos contribuintes, quais sejam a legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco, além daquelas que também se apresentam como instrumento de concretização de outros direitos e garantias individuais, como as imunidades que são atribuídas aos livros e templos, ou, até mesmo, aquelas que se apresentam com o intuito de preservar a forma federativa do Estado, são cláusulas pétreas, vez que se encontram consagrados no art. 60, § 4º da CF, e, portanto, não são suscetíveis de eventual supressão.

Conforme explanado, as limitações ao poder de tributar que são impostas pela Constituição federal objetivam assegurar a preservação de valores fundamentais. Leandro Pausen³⁸ afirma que o papel de tais garantias geralmente diz respeito à preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa do Estado. Tal pensamento merece total legitimidade, vez que, ao tomarmos como exemplo o princípio da legalidade, da irretroatividade e o da anterioridade, observamos que a efetivação de tamanhas garantias promove segurança jurídica ao contribuinte de modo a barrar a instituição e majoração de determinado tributo sem que haja o devido respeito à lei e às anterioridades do exercício e nonagesimal.

Analisar as limitações ao poder de tributar requer uma impreterível análise ao princípio da legalidade.

³⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem

Segundo Carraza³⁹ o princípio da legalidade não é algo exclusivo do direito tributário, vez que se projeta sobre todos os domínios do direito. A Constituição Federal enuncia, em seu artigo 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Portanto, somente mediante lei as pessoas podem se sujeitar a fazer ou deixar de fazer algo. Diante disso, ninguém pode ser compelido a pagar um tributo ou a cumprir uma obrigação acessória sem que não tenham sido criadas mediante lei.

A exigência de uma espécie tributária e, inclusive, a majoração do mesmo, só poderá ocorrer mediante lei que o autorize. Carraza⁴⁰ afirma que o princípio da legalidade é algo intransponível à atuação do Fisco.

De acordo com Sacha Calmon de Navarro Coelho⁴¹

o art. 9º, I, do CTN preceitua o princípio da legalidade da tributação [...]. Presentemente devemos conectar o artigo com a Constituição vigente, que, no art. 153, §1º, faculta ao poder executivo da União alterar por ato administrativo, observadas as condições e os limites previstos em lei, as alíquotas dos impostos de exportação, importação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras.

De igual modo, Leandro Pausem⁴² sustenta que “a legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de majoração e instituição de tributos”.

Como podemos notar, a legalidade é um dos principais princípios do direito tributário. A edição de qualquer espécie tributária deve ser lastreada pelo respeito à lei, e, como melhor define Carraza⁴³ a matriz de todo ato administrativo tributário deve encontrar suporte numa norma legal. Na verdade, cada ato concreto proveniente do fisco, que resulta na exigência de alguma espécie tributária, deve ser precisamente autorizado por lei, é o que a doutrina chama de estrita legalidade.

Conforme já explanado até aqui, toda e qualquer espécie tributária só pode ser criado ou majorado mediante lei da pessoa investida de competência constitucional. Frisa-se que, via de regra, tudo isso ocorre mediante lei ordinária, com exceção feita aos empréstimos compulsórios, aos impostos residuais da união e às contribuições sociais prevista no artigo

³⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 433.

⁴² PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012. Pág. 59.

⁴³ CARRAZA, Roque Antônio. Op. Cit.

195 da CF, vez que estas espécies são instituídas mediante lei complementar. Ressalta-se que, de acordo com Carraza⁴⁴ “este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições, que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada”.

Oportuno mencionar que a medida provisória também pode ser utilizada para tal fim, mas desde que seja convertida em lei no próprio exercício em que a mesma foi editada e desde que não se trate de matéria atinente a lei complementar, obedecendo aquilo que preceitua o art. 62 da CF/88.

Ao se referir ao princípio da legalidade consagrado em nossa Constituição Federal de 88, devemos sempre nos remeter ao fato de que se busca, com a sua efetivação, consagrar a segurança jurídica do ordenamento. Diante disso, ressalta-se que é pertinente analisar o princípio em comento sempre em consonância com outros princípios que sustentam o direito tributário, quais sejam: o princípio da anterioridade do exercício, nonagesimal e irretroatividade. Vez que, Juntamente com a legalidade, tais princípios atribuem, conforme já sinalizado, maior segurança ao ordenamento jurídico, seja de modo a evitar que a edição e majoração de determinando espécie tributária ocorra sem lei que o estabeleça, ou até mesmo para inibir que o sujeito passivo seja surpreendido por determinada obrigação tributária sem que haja planejamento econômico para isto.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

3.1 PREVISÃO LEGAL

A Constituição Federal de 88, ao delimitar o âmbito de incidência tributária de cada ente federado, atribuiu, em seu art. 155, II, aos Estados e Distrito federal a competência para

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000

instituir impostos sobre “operações relativos à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operações e as prestações tenha, se iniciado no exterior.”

Oportuno ressaltar que, autores como Leandro Paulsen⁴⁵, José Eduardo Soares de Melo⁴⁶ e Hugo de Brito⁴⁷ enaltecem o fato de que o tributo, ora em comento, denominava-se ICM, e que a alteração da nomenclatura para ICMS ocorreu em razão do advento da emenda constitucional nº3 de 1993, que, por sinal, trouxe uma ampliação do campo de incidência do art.155, II da CF, vez que o tributo passou a incidir não apenas sobre a circulação de mercadoria, mas, também, sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Salienta-se que o art. 155 da CF, em seus §§3º e 2º, IX, “a”, também apresenta mais duas hipóteses de incidência do ICMS, quais sejam o ICMS sobre a importação e sobre a energia elétrica.

Ao analisarmos o art. 155 da CF, em que a Lei Maior atribui Competência aos Estados para instituição de três impostos (IPVA, ICMS e ITCMD), observa-se que o ICMS é um tributo amplamente contemplado, se não o maior de todos eles, por inúmeras regras fixadas pela Carta Magna. Segundo Ricardo Alexandre⁴⁸ o objetivo da Constituição Federal é minorar os efeitos de uma possível guerra fiscal, conferindo, assim, uma maior uniformidade entre os Estados Federados, de modo a criar instrumentos para evitar ou, até mesmo, solucionar eventuais controvérsias entre os sujeitos ativos. Ressalta-se que, neste ponto específico, o entendimento deste autor merece determinada atenção, vez que, ao analisarmos o §2º do art. 155 da CF, podemos constatar que o inciso XII estabelece um rol vasto de matérias, referentes ao ICMS, que devem ser tratadas mediante lei complementar. É sabido que as matérias regulamentadas mediante lei complementar requer um maior grau de rigidez, dado que, além de se tratar de conteúdo delimitado pela Constituição Federal, há exigência de um *quórum* mais amplo para sua formação, diferindo, desta forma, da lei ordinária, que intenta um quórum de maioria simples. É inegável, portanto, que as matérias de lei complementar demandam um tratamento especial, logo, o estabelecimento de regras por tal meio faz com que o assunto seja abordado com uma maior especificidade. Se observarmos a alínea “g”, do §

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4ª edição. Livraria do Advogado Editora LTDA. 2012

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015.

⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 8ª edição. Métodos editora. 2014.

2º, art. 155 da CF, podemos notar que a concessão de incentivos e benefícios fiscais do ICMS é algo que deve ser regulado por lei complementar e mediante celebração de convênios interestaduais, ou seja, a Constituição Federal fixou regras de maior rigidez para uma matéria que é propensa a ensejar conflitos, tentando, assim, inibir eventuais guerras fiscais e propondo, desta forma, uma uniformização e conseqüente pacificação fiscal.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual, intermunicipal de comunicação – ICMS, de competência dos Estados e do Distrito federal, conforme informação disponibilizada pelo Ministério da Fazenda⁴⁹ foi instituído pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro pelo Código Tributário Nacional – CTN, lei nº 5.172/66, em seu art. 52. Ainda de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2014), posteriormente, em 1968, as regras do Código Tributário Nacional foram alteradas pelo decreto de nº 406 que estabeleceu normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

Com a promulgação da Constituição Federal de 88 o ICMS foi ratificado pelo artigo 155, II.

Importante salientar que o art. 155, II da CF além de trazer a previsão do ICMS e o seu respectivo âmbito de incidência, cuidou, também, em seu § 2º, inciso X, “a”, de destacar o momento em que não deve incidir o referido imposto. Trata-se, na verdade, de uma hipótese de dispensa. De acordo com o Ministério da Fazenda (2014), o § 2º, inciso X, “a”, diz respeito à desoneração das exportações com relação à incidência do ICMS, contribuindo, desta forma, para que o País seja comercialmente competitivo no cenário mundial. Por esta razão, a legislação brasileira prevê a não incidência dos tributos nas mercadorias e serviços destinados ao exterior.

No mesmo artigo e parágrafo acima mencionado, o inciso XII determina o meio pelo qual deve haver a regulamentação federal para o ICMS. Tal regulamentação veio com a lei complementar nº 87 de 1996, e, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional⁵⁰, esta lei, conhecida como Lei Kandir, dispõe “sobre as normas federais para a cobrança do ICMS

⁴⁹ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional-STN. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_lei_kandir.pdf> Acesso em: 26 de Jun. de 2017.

⁵⁰ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional-STN. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_lei_kandir.pdf> Acesso em: 29 de Jun. de 2017.

interestadual e intermunicipal, constituindo-se num marco regulatório modernizador do sistema tributário Nacional, aproximando-se das regras internacionais, inclusive no sentido de desonerar as exportações de impostos sobre o consumo”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵¹ destaca que

a lei complementar nº87/96 é hoje o texto básico que rege o ICMS com méritos e deméritos, de observância obrigatória pelos Estados-Membros que convivem na Federação, revogando o famigerado convênio nº66/88, gestado pelos Estados *pro domo sua*.

Importante frisar que a Resolução nº 22 do Senado federal estabelece as alíquotas do imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

E, por fim, não poderíamos deixar de salientar a importância das Súmulas dos Tribunais Superiores, vez que estas contribuem, também, para regulamentar a incidência do ICMS.

3.2 O FATO GERADOR DO ICMS E A ÊNFASE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Após a merecida observação quanto à previsão legal do ICMS, devemos, então, partir para a análise dos respectivos fatos geradores.

Fazer uma abordagem do ICMS, neste tema específico em que se questiona a natureza da atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos, requer uma análise dos seus respectivos fatos geradores, e, de maneira mais específica, da incidência do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, hipótese de incidência que ora nos interessa.

Conforme já relatado, a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, delimitou o âmbito de incidência do ICMS ao estabelecer que compete aos Estados e ao Distrito federal instituir imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transportes interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Hugo de Brito⁵² ressalta que

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 495.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág.374.

importante, diante das normas da constituição definidoras do âmbito desse imposto, é a compreensão do significado das principais expressões nelas contidas, a saber: (a) operações relativas à circulação; (b) mercadorias; (c) prestação de serviços; (d) bens destinados a consumo ou ativo fixo.

O art. 146 da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar, além de dispor sobre conflitos de competências entre os entes federados e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre aquilo que diz respeito à definição dos tributos e suas espécies, bem como aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

No que se refere ao fato gerador do ICMS, observa-se que a lei complementar nº 87 de 1996 atende perfeitamente ao dispositivo constitucional no que se refere ao estabelecimento de normas gerais sobre o referido imposto. Frisa-se que, de acordo com Hugo de Brito⁵³, a expressão “normas gerais” está relacionada ao fato de que são aplicáveis a todos os Estados e Distrito Federal.

O ICMS, como já é de conhecimento, trata-se de um tributo estadual, logo, o fato gerador da referida espécie tributária é descrito na lei do Estado ou do Distrito federal que a institui. Ocorre que, a instituição do respectivo fato gerador não se trata de algo sem delimitação, pelo contrário, há, na verdade, uma espécie de circunscrição dentro do qual o legislador competente pode definir o fato gerador de ICMS, e esta, digamos que, “área” está delimitada pelo seguinte art. 2º da lei complementar 87/1996:

Art. 2º O imposto incide sobre: 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.

No mesmo sentido preceitua o § 1º do art. 2º da lei complementar 87/96, a seguir:

§ 1º O imposto incide também: I- sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de

⁵³ Ibidem.

petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Em se tratando da operação de circulação de mercadorias, conforme já mencionado, a mesma se encontra dentro das hipóteses de incidência do ICMS. José Eduardo Soares de Melo⁵⁴ assevera que “o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou qualquer espécie de circulação”. Mais adiante, em outro parágrafo e na mesma página, o mesmo autor diz que “operações configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de um ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”. Diante desta afirmação, há de se concluir que as operações mercantis podem ser negócios jurídicos que implicam em circulação de mercadorias, de modo a ensejar, desta maneira, mudança de propriedade dentro do fluxo econômico. Nas ponderações de Aliomar Baleeiro⁵⁵, a operação que enseja circulação de mercadorias é todo aquele negócio jurídico capaz de transferir a mercadoria desde o produtor até o consumidor final. Portanto, é necessário que haja nas operações jurídicas a transferência do domínio e da posse da mercadoria, desde a produção até o consumo. Importante salientar que, dentro das observações de Sacha Calmom⁵⁶ estão a de que “a ênfase posta no vocábulo operação revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade”.

José Eduardo Soares Melo⁵⁷ afirma que a palavra mercadoria trata-se de um bem econômico que alguém, com a finalidade de obter lucro, produz para vender ou compra objetivando revender. Configura-se, desta forma, o objeto de troca que proporciona circulação econômica. A mercadoria constitui uma espécie do gênero produtos. O produto é, na verdade, aquilo que se encontra ainda na disponibilidade do industrial, passando a ser mercadoria quando se torna objeto de comércio do produtor ou do comerciante que a adquire para colocá-lo em revenda.

⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017. Pág. 13.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atual., Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense. 2010.

⁵⁶ Ibidem. Pág. 483.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. Op. Cit.

A mercadoria é conceituada como bem corpóreo ou virtual, segundo o entendimento de José Eduardo Soares de Melo⁵⁸. Caracteriza-se como algo inerente a atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objetivo a sua distribuição para o consumo. Além disso, para que seja qualificado como ato de mercancia, os bens devem ser transacionados com certa habitualidade. Não há que se falar em incidência do ICMS quando o negócio jurídico gira em torno de uma mercadoria que foi transacionada de maneira esporádica, sem que tenha ocorrido de forma habitual. Oportuno destacar que, de acordo com José Soares de Melo⁵⁹ “este conceito de mercadoria como bem corpóreo sofreu ampliação constitucional, ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito da incidência do imposto, enquadrado no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF)”.

Hugo de Brito⁶⁰ ressalta que mercadorias são coisas móveis. A expressão móveis está atrelado ao fato de que no nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os excluiu, portanto, do conceito de mercadorias. Para o referido autor, o que caracteriza uma coisa como mercadoria é a sua destinação, vez que deve haver um propósito de comercialização da mesma. São, na verdade, coisas adquiridas com a finalidade de revenda, independente de ser ou não revendido no mesmo estado que as adquiriu. É em consonância com tal fundamento que se sustenta a afirmação de que o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens adquiridos para uso ou consumo próprio do importador, conforme o entendimento do STF⁶¹. Ou seja, não são mercadorias os bens que se destinam ao consumo ou ativo fixo.

Fazer menção à questão da incidência do ICMS sobre mercadorias importadas requer, também, uma análise da emenda constitucional nº 23 de 1983, bem como da emenda nº 33 de 2001, conforme bem destacou Hugo de Brito⁶². Vez que, a emenda nº 23/83 (em face da orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal que entendeu não incidir, na época, o então ICM na importação de bens destinados ao uso pessoal) com o intuito de aumentar a

⁵⁸MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017.

⁵⁹ Ibidem. Pág. 276.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015.

⁶¹ Súmula 660 do STF. “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

AMS 39060 SP 1999.03.99.039060-8, rel. Desembargador Federal Mairan Maia. 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. DJe, 05/08/2010. Disponível em: < <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18068575/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-39060-sp-19990399039060-8-trf3> > Acesso em: 29 de Ago. de 2017.

AC 3534356 PR 0353435-6, rel. Sérgio Rodrigues. 1ª Câmara Cível, TJ-PR. DJ 7296. DJe, 12/12/2016. Disponível em: < <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6317294/apelacao-civel-ac-3534356-pr-0353435-6> > Acesso em : 29 de Agos. De 2017.

⁶²MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015

receita tributária dos Estados, determinou que o Imposto incidisse sobre a entrada de mercadoria importada do exterior por seu titular, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, inclusive quando se tratar de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento. Ou seja, ao contrário do posicionamento do STF⁶³, a emenda nº 23/83, ainda na vigência da Constituição Federal de 1967, previu a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias importadas para uso pessoal. Oportuno destacar que a citada emenda Constitucional referia-se à incidência do ICMS sobre importação quando ocorresse a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, e, conforme bem assevera Hugo de Brito⁶⁴ *“deixando de fora de qualquer dúvida que importações feitas por quem não fosse comerciante, industrial ou produtor não ensejavam a incidência do imposto”*.

A CF de 88 consagrou em seu art. 155, §2º, IX, “a”, a incidência do ICMS sobre entrada de bem ou mercadoria importada. O bem importado do exterior é, na verdade, “o único ato relativo à circulação de bens diversos de mercadorias que se comporta no âmbito do ICMS”, isso de acordo com Hugo de Brito⁶⁵. Acontece que, em conformidade com o já explanado anteriormente, a incidência do ICMS, prevista no art. 155, II da CF, ocorre sobre operações relativas à circulação de mercadorias, desde que advindas de operação mercantil feita por comerciante, industrial ou produtor, marcado, é claro, pela habitualidade.

Entretanto, a emenda constitucional nº 33 de 2001 superou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, alterou a redação do art. 155, §2º, IX, “a” da CF, e estabeleceu a incidência do imposto sobre a importação por quem não seja contribuinte, ao prevê que o ICMS incidirá sobre a entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não ocorra de forma habitual e sem que seja analisado a sua finalidade. Antes da emenda nº33, admitia a incidência do ICMS na importação de bens destinados ao ativo fixo, desde que realizada por comerciante ou industrial, não quando se tratasse de importação de bens de uso por quem não fosse comerciante ou industrial, ou seja, por quem não fosse contribuinte de ICMS. Logo, devemos concluir que, hoje, haverá incidência do ICMS fora da atividade mercantil (aquela realizada por comercial, industrial ou produtor) quando se tratar de bens ou mercadorias importados.

⁶³ Súmula 660 do STF. “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. Op. Cit. Pág. 378.

⁶⁵ Ibidem.

Importante destacar a crítica feita por Hugo de Brito⁶⁶ ao afirmar que “os bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento não são mercadorias, também não são mercadorias os bens importados por quem com eles não vai comercializar”. Hugo de Brito⁶⁷ vai além e salienta que a regra albergada pelo art. 155, §2º, IX, “a” da CF, veio atender à ganância cada vez maior das Fazendas Estaduais, superando a jurisprudência do STF⁶⁸ para admitir a incidência do imposto sobre a entrada de bens, sejam mercadorias ou não, importados por qualquer pessoa e com qualquer finalidade. Sendo, portanto, incabível a sua cobrança.

Paulo de Barros Carvalho⁶⁹ destaca sobre a expressão mercadoria que

a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhes são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para este fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal [...].

A lei complementar nº 87/96, em seu art. 12, I, determinou que a saída, tida como elemento do fato gerador, compreende o aspecto temporal do ICMS, é, na verdade, o momento em que nasce o direito subjetivo da pessoa jurídica de direito público e, de maneira correlata, a obrigação para o sujeito passivo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷⁰ afirma que “o imposto não incide sobre mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio”. Logo, conforme entendimento de José Eduardo Soares de Melo⁷¹, a saída não constitui situação exclusiva e fundamental para a compreensão do tributo, pois se torna imprescindível a anterior realização do negócio jurídico mercantil.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷² mais uma vez salienta que “a mera e estrita saída física de mercadorias não caracteriza o fato jurígeno do ICMS, necessária a circulação econômica e, primordialmente, a jurídica, que se perfaz somente quando ocorre alteração na

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 381.

⁶⁷ Ibidem.

⁶⁸ AMS 39060 SP 1999.03.99.039060-8, rel. Desembargador Federal Mairan Maia. 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. DJe, 05/08/2010. Disponível em: < [https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18068575/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-39060-sp-19990399039060-8-trf3](https://trf3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18068575/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-39060-sp-19990399039060-8-trf3) > Acesso em: 29 de Ago. de 2017.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo, Saraiva. 2014.

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 483.

⁷¹ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017

⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. Pág.487.

titularidade.” Nessa mesma lógica já se posicionou os nossos Tribunais Superiores⁷³ (STJ e STF) ao firmar tese jurídica no sentido de que o mero deslocamento físico de mercadorias, sem que tenha ocorrido a mudança de titularidade, não realiza o fato gerador do ICMS. Desta forma, oportuno salientar que, sob tal fundamento, não se admite a incidência do ICMS em transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Igualmente, não incidirá o ICMS sobre transferência de bens do ativo fixo do estabelecimento. Neste caso, Hugo de Brito⁷⁴ exemplifica que se trata de uma exigência absolutamente indevida a cobrança do imposto nos casos em que uma empresa adquire móveis, equipamentos e utensílios de forma concentrada e os transferem para seus diversos estabelecimentos em todo País.

Durante a transferência, realizada no ato da operação relativa à circulação de mercadoria, o estabelecimento deixa de ter sob seu comando a posse da mercadoria transferida. Logo, se a mercadoria continua fazendo parte do estabelecimento remetente há de se concluir que não houve transferência de propriedade, e, portanto, não deverá ocorrer a incidência do ICMS.

Importante salientar que José Eduardo Soares de Melo⁷⁵ ressalta, também, que a venda de bens do ativo fixo, diferentemente da transferência para outro estabelecimento, também nunca poderia acarretar a exigência do ICMS, vez que não se enquadram no conceito de mercadorias, justamente por não serem coisas comercializadas de maneira habitual e com o fim de obter lucro, além, é claro, de estarem fora das atividades usuais do contribuinte, desde o início da produção até o consumo final. Este foi, na verdade, o posicionamento do STF⁷⁶ ao determinar que a venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, II, da Carta Federal.

⁷³ STF. AI 863114, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 20/10/2015, publicado em DJe-213. Divulg. 23/10/2015. Public 26/10/2015. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/320450231/agreg-no-agravo-de-instrumento-agr-ai-863114-rj-rio-de-janeiro/inteiro-teor-320450248?ref=juris-tabs>> Acesso em: 1 de Set. de 2017.

STJ. REsp 1482701 MG 2014/0241259-0. Relator, Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 23/10/2014. < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153421081/recurso-especial-resp-1482701-mg-2014-0241259-0>> Acesso em 1 de set. de 2017.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015.

⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017

⁷⁶ STF. RE 194300. 1ª Turma. Rel. Ministro Ilmar Galvão. DJ 12-09-1997 PP-43737 Enent VOL-01882-05 PP-01017. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742485/recurso-extraordinario-re-194300-sp>> Acesso em 1 de set. de 2017.

No que diz respeito ao termo operação, caracterizador de um dos âmbitos de incidência do ICMS, vez que o referido imposto incide, também, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, segundo o entendimento de Hugo de Brito⁷⁷

são quaisquer atos ou negócios jurídicos, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias.

Hugo de Brito ressalta que a principal dessas operações é, sem dúvidas, o contrato de compra e venda, entretanto salienta que o mesmo, por si só, não gera o dever de pagar o ICMS, asseverando que não se pode cogitar a ocorrência do fato gerador do imposto enquanto não implique circulação de mercadorias.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo⁷⁸

os conceitos de *operação*, *circulação* e *mercadoria* permanecem intimamente vinculados, devendo os intérpretes e os destinatários do imposto torná-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência. A operação mercantil centra-se na obrigação de “dar” (atividade-fim), devidamente materializada, não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que pode consistir num fazer.

Para que ocorra a circulação de mercadorias, é necessário que haja a venda mercantil, que, segundo José Eduardo Soares de Melo⁷⁹

constitui o negócio significativo e usual, capaz de gerar a incidência do ICMS, cujas características estão disciplinadas no Código Civil (arts. 481 a 532), compreendendo a transferência do domínio de certa coisa (mercadoria) mediante o pagamento de preço em dinheiro (regra geral).

Tal característica faz com que a venda mercantil se distinga da venda realizada por particulares, aqueles que não são empresários, comerciantes ou industriais, e de determinados espécies de bens que compõe o ativo imobilizado do estabelecimento e que não se inserem no âmbito de incidência do ICMS.

Coadunado com o pensamento do autor Hugo de Brito, afirma José Eduardo Soares de Melo⁸⁰ que o momento da ocorrência do fato gerador e conseqüente incidência do ICMS não estão na celebração do contrato, mas, sim, na entrega da mercadoria. Ou seja, o negócio estará

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 375.

⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017. Pág. 277.

⁷⁹ Ibidem. Pág. 30.

⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2017.

concluído e, portanto, apto a produzir os seus efeitos tributários quando houver a efetiva transferência da titularidade da coisa que foi comercializada.

O CTN estabelece em seu artigo 116, II, que, *ipsis litteris*, “salvo disposição da lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.” No que diz respeito à ocorrência do fato gerador durante a ocasião da situação jurídica, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados desde o momento do seu implemento, tratando-se, portanto, de condição suspensiva, é o que diz o art. 117, I do Código tributário Nacional. Diante disso, há de se concluir que no ato das operações relativas à circulação de mercadorias, o momento da transferência da titularidade, por meio da entrega da correspondente mercadoria, configura o implemento do negócio jurídico e, desta forma, a ocorrência da sua condição suspensiva, fazendo incidir, desta forma, o ICMS.

É importante destacar que a doutrina e a jurisprudência já consagraram determinadas situações em que ocorrerá ou não a incidência do ICMS. Algumas delas já foram mencionadas ao logo desse trabalho, mas existe um vasto campo de hipóteses em que os Tribunais Superiores já definiram como sendo cabível para que o ICMS venha incidir, como veremos logo a seguir. A água, por exemplo, será considerada ou não mercadoria a depender da sua utilização. A água mineral e a oxigenada, quando engarrafada e vendida ao consumidor final, qualificam-se como mercadorias, diferentemente da água canalizada, vez que esta se trata de prestação de serviços. Outro ponto que merece atenção é a questão da incidência do ICMS no fornecimento de energia elétrica. José Eduardo Soares de Melo ⁸¹ afirma que a Jurisprudência do STJ ⁸² é firme no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, vez que o fato gerador do imposto ocorre no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não evidenciada na fase de distribuição e transmissão. Logo, haverá incidência do ICMS sobre a energia consumida, e não sobre a energia contratada. Nas operações em que envolvem download, que é o transporte de arquivos da internet para outro computador, não há que se falar em circulação de mercadorias, vez que, conforme Leandro Paulsen e José Eduardo

⁸¹ Ibidem.

⁸² STJ. Embargos de divergência em Resp. nº 1163020. Rel. Min. Thereza de Assis Moura – Corte especial. Disponível em : < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/450535239/recurso-especial-resp-1163020-rs-2009-0205525-4/inteiro-teor-450535251> > Acesso em: 1 de set. de 2017.

soares de Melo⁸³, trata-se de um caso de fornecimentos de produtos, bens e serviços de diversificada natureza, não incidindo, portanto, o ICMS.

Prosseguindo com o tópico das hipóteses do fato gerador do ICMS, oportuno ressaltar que, muito embora tema do presente TCC nos remeta a uma análise mais profunda das operações relativas à circulação de mercadorias, vez que se busca entender a natureza da atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos, para que desta forma se saiba qual o imposto cabível ao referido caso (ICMS ou ISS), é importante destacar, também, mesmo que brevemente, os demais fatos geradores do ICMS.

Já foi colocado em evidência que o art. 155 da CF estabelece as hipóteses de incidência do ICMS, e dentre elas estão as prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação. Segundo Carraza⁸⁴ o ICMS incide sobre serviços prestados em regime de direito privado, quais sejam, por particular, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista, que não se confundem com os serviços públicos, vez que estes são remunerados por taxas, de acordo com o artigo 145, II da CF.

De acordo com Hugo de Brito⁸⁵ “as prestações de serviços que ensejam a incidência do imposto são somente aquelas de caráter oneroso”. O autor também salienta que a lei complementar nº 87/1996, em seu art. 2º, III, diz que o imposto incide sobre prestação onerosa de serviço de comunicação, não fazendo menção, desta forma, às prestações de serviços de transportes, entretanto, o fato de não ser usual a realização de transportes gratuitos, faz com que não seja necessária a qualificação prevista no inciso III anteriormente mencionado. A qualificação se fazia necessária naquilo que se refere à prestação de serviços de comunicação, justamente para que não pretendessem os Estados Tributar, por exemplo, empresas de rádio ou de televisão pela comunicação gratuita que fazem aos seus ouvintes ou telespectadores.

Após analisarmos o fato gerador do ICMS, insta salientar, mesmo que de forma breve, dada a sua importância nas operações relativas à circulação de mercadorias, a característica da não cumulatividade e seletividade do referido imposto.

⁸³ PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 10ª edição rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

⁸⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 380.

Hugo de Brito⁸⁶ destaca que “o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, art. 155, §2º, I da CF”.

A regra da não cumulatividade consiste, na verdade, na possibilidade de compensar o que foi pago na cadeia anterior com o que se tem que pagar na cadeia posterior.

José Eduardo Soares de Melo⁸⁷ destaca que a não cumulatividade é algo essencial e a sua supressão causaria um enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. De acordo com o referido autor, “constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos”. Portanto, seguindo esta linha de pensamento, caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo indesejável ao preço dos produtos e, até mesmo, dos serviços comercializados, o que ocasionaria uma retração comercial e econômica, em razão da redução dos possíveis investimentos industriais.

Desta forma, há de se concluir que a regra da não cumulatividade fomenta o processo produtivo e comercial e faz com que haja aumento de operações mercantis que ensejam a incidência do ICMS.

De igual modo, o respeito ao princípio da seletividade contribui, também, para que haja um maior campo de incidência do ICMS, vez que analisa a essencialidade do bem. O art. 155, §2º, III da CF estabelece que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços. José Eduardo Soares de Melo⁸⁸ deixa claro que se trata de um princípio constitucional a ser permitido no caso do ICMS, entretanto, Carraza⁸⁹ destaca que deve ser sempre obrigatória.

O fato é que, na ocorrência das hipóteses do fato gerador do ICMS, a observância dos mencionados princípios contribuem para que haja uma maior incidência do referido imposto, impulsionando, desta forma, uma maior arrecadação tributária.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 387.

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. 13ª edição. Livraria do Advogado editora, 2016. Pág. 238.

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares. ICMS, teoria e prática. Op. Cit.

⁸⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. 16ª edição. Malheiros Editores.

4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

4.1 PREVISÃO LEGAL

Relativamente ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), a Constituição Federal de 88 estabelece em seu art. 156, III que “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A nossa Carta Maior define que, em princípio, a tributação dos serviços de qualquer natureza cabe ao Município e ao Distrito Federal. Entretanto, conforme podemos observar, a referida competência municipal e distrital é condicionada, vez que, além de não incidir sobre serviços deferidos à competência dos Estados (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), o imposto só incidirá sobre o serviço cuja delimitação esteja definido em lei complementar.

Conforme já relatado no capítulo anterior, o art. 146, “a” da CF de 88 estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre aquilo que diz respeito à definição dos tributos e suas espécies, bem como aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

De acordo com Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁹⁰, a lei complementar tem o poder de excluir da incidência do tributo determinados serviços, e o faz ao não definir o serviço como tributável. Implicando, portanto, em estabelecer critérios para distinguir as atividades que ensejam ou não a incidência do ISS.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁹¹ assevera, também, que “a área tributável pelo ISS está perfeitamente delimitado pela constituição”. Segundo o autor, “a cláusula Constitucional serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II da CF definiu, por exclusão, a área tributável posta à disposição dos Municípios”, logo, a lei complementar não pode restringir o poder do constituinte, vez que, se o fizesse, estaria a alterar a constituição. Diante disso, o Município é competente para tributar sobre serviços de qualquer natureza, mas desde que não sejam aqueles depreendidos no art. 155, II da CF, por isso é pertinente afirmar que a área de tributação do referido imposto está delimitado pela nossa Carta Maior. Essa lógica levou Sacha Calmon à concluir que todos os serviços, excluídos os de transportes interestaduais e intermunicipal e os de comunicação, são tributáveis pelo ISS.

É importante destacar que a Constituição Federal, em seu art. 156, III, §3º, também prevê que é cabível a lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, além, é claro, de regular a forma e as condições de como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

⁹⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, 1934- curso de direito constitucional/Manoel Gonçalves Ferreira Filho. – 35. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 521.

Hugo de Brito⁹² ressalta que o imposto sobre serviços de qualquer natureza, com a reforma tributária feita pela emenda nº 18/1995, substituiu o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte da receita tributária municipal. No mesmo sentido, Sacha Calmon⁹³ destaca que o ISS é sucedâneo, por primeiro, do Imposto de indústrias e profissões, que tinha como fato gerador o exercício da atividade econômica com o intuito da contrapartida remuneratória que, na constituição de 1891, era de competência do Estado-Membro. Com o advento da Constituição de 1934, a competência foi mantida, entretanto houve a determinação de que a metade do imposto fosse dada aos Municípios em que fosse exercida a atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviço. A vigência da emenda nº 18 à Constituição de 1946 fez a redução do campo de incidência do ISS ao feito até hoje predominante: serviços. Em 1969, com a então Constituição promulgada em 1967, houve a edição da emenda nº1/69. O art. 24, II da referida Constituição de 67 estabeleceu que competia aos Municípios instituir o imposto sobre os serviços que não estivesse compreendido na competência tributária da União ou dos Estados, competindo, desta forma, à lei complementar a função de defini-los e, conforme bem salienta Sacha, não de lista-los. Somente no ano de 1968, com a edição com o decreto lei nº 406/68, é que houve a elaboração de tal lista.

Segundo Geovane Basílio da Silva⁹⁴, a regulamentação do ISSQN coube, de início, a lei Federal nº 5.172 (Código Tributário Nacional), que entrou em vigor na data de 25 de outubro de 1966, através dos seus arts. 71 ao 73. O Decreto lei nº 406/68 trouxe a regulamentação do ISS, em seus arts. 8º ao 12º, visto que, os arts. 1º ao 7º estabelecem as normas gerais relativas ao ICMS.

Sacha Calmon⁹⁵ reafirma que a lista com os serviços que ensejam a incidência do tributo em comento surgiu depois com o decreto-lei nº 406/68, com o intuito, portanto, de “dirimir os conflitos de competências em que as operações mistas estavam causando, envolvendo prestação de serviços e fornecimento de mercadorias”.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015.

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002.

⁹⁴ DA SILVA, Geovane Basílio. Inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 406/68 como norma regulamentadora do ISSQN. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=249036&key=TDZNVFEzTIRVd056UTJNVGsxTURZeE9UVXdoOakUITIRBMU1BPT1ONA> Acesso em: 15 de Jul. de 2017.

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Editora Forense, 2002. Pág. 522.

À luz da Constituição Federal de 1988, os serviços com incidência do ISS ganhou uma maior delimitação, vez que, ao contrário da CF de 67, que em seu artigo 24, II, dizia, apenas, e de forma esparsa, competir aos municípios instituir o imposto sobre aqueles serviços que não estejam compreendidos na competência da União ou dos Estados, e desde que definidos em lei complementar, o art. 156, III da CF de 88 cuidou de estabelecer, com uma maior precisão, que os Municípios são competentes para instituir imposto sobre todos os serviços, com a ressalva, é claro, dos serviços em que a Constituição determinou como sendo de incidência do ICMS. Segundo Sacha Calmon ⁹⁶ “todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeitam-se ao ISS por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do município)”. Observa-se, portanto, que a Constituição de 67 falava genericamente em serviços, mas sem nomeá-los. Tal conjuntura mudou com a edição de decreto-lei nº 406/68, que, oportuno ressaltar, Sacha Calmon⁹⁷ denomina de “lei complementar *ratione materie*”, vez que este decreto trouxe a regulamentação do ISS através da listagem dos serviços que ocasionam a incidência do imposto em questão. José Eduardo Soares de Melo⁹⁸ enfatiza que o decreto-lei nº 406/1968 sofreu modificação com o decreto-lei 834, no ano de 1969. Recepcionado, então, pela constituição de 1988, o decreto-lei nº 406/1968 apresentou o rol de serviços tributáveis, e estes, portanto, devem constar de lista *números clausus*, conforme bem destacou Sacha Calmon⁹⁹. Destaca-se, igualmente, que a lei complementar nº 56/87, acolhida pela Constituição de 88, também exerceu papel importante quanto à regulamentação do ISS, dado que a mesma fixou, de igual modo, uma lista de serviços que incidem o tributo.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo¹⁰⁰ “em razão do princípio da recepção das normas (previsto expressamente no art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF) estaria assegurada a aplicação de legislação anterior, no que não houvesse incompatibilidade”. Desta forma, os antigos preceitos atinentes ao ISS que guardaram plena adequação com a vigente Constituição Federal foram preservados, ocorrendo, assim, a continuidade dos seus efeitos.

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ MELO, José Eduardo Soares. ISS, teoria e prática. 6ª edição. Malheiros editora, 2017.

⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit.

¹⁰⁰ MELO, José Eduardo Soares. ISS, teoria e prática. Op. Cit. Pág. 64.

Após toda essa análise, devemos destacar a lei complementar nº 116 de 2003, que apresenta normas gerais regulamentadoras do imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Esta lei surgiu para atualizar o já defasado decreto-lei nº 406/68 que foi recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 88. Carlos Eduardo Garcia Ashikaga ¹⁰¹ destaca que “a lei complementar nº116/03 já nasce com a difícil missão de tentar uniformizar as milhares de leis municipais que regem o ISS, especialmente no tocante á determinação do fato gerador, base de cálculo, contribuinte, etc.”.

Ainda de acordo com Carlos Eduardo Garcia Ashikaga, a lista dos serviços tributáveis pelo ISS anexos ao Decreto-lei nº 406/68 continha 101 itens. A lei complementar 116/03 promoveu uma ampliação do fato gerador do ISS, vez que elencou 203 serviços tributáveis, dividindo este em 40 grupos. Ressalta, também, que as alterações promovidas por esta lei complementar nº 116/03 necessitam ser incorporadas às leis ordinárias municipais que instituem o ISS, pelo respeito ao princípio da autonomia tributária.

Diante da referida abordagem e como já é de conhecimento, a Constituição Federal de 88 cuidou de atribuir aos Municípios a instituição dos impostos sobre serviços de qualquer natureza, colocando a salvo, é claro, aqueles serviços que são tributáveis pelo ICMS. Além disso, determinou, de forma expressa, que os serviços devem ser regulamentados mediante lei complementar. Destaca-se que até o presente momento a lei complementar nº 116/03, bem como o Decreto nº 406/68, vem exercendo o papel de norma regulamentadora do ISS, vez que por meio de sua lista anexa é possível, em tese, determinar os serviços tributáveis pelo referido imposto.

4.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COMO FATO GERADOR DO ISS

É sabido que a titularidade da competência tributária é outorgada às pessoas políticas de direito público, sempre em conformidade, é claro, com as diretrizes estabelecidas pela

¹⁰¹ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. ISS: análise da nova lei complementar 116/2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4652/iss-analise-da-nova-lei-complementar-n-116-2003>> Acesso em 25 de Jul. de 2017.

Constituição Federal. Conforme já ilustrado, a instituição da espécie tributária somente pode ser exercida pela pessoa política que foi eleita pela Carta Magna para tal fim.

Ao Município foi outorgada a competência para instituir imposto “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Aliomar Baleeiro¹⁰² destaca que a Carta Maior exclui, de forma literal, os serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, vez que estes são atribuídos ao campo tributário privativo dos Estados-Membros. Mas ressalta, de igual modo, que “o tributo municipal também não incide sobre atividades relativas à operação de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários, tributados pela União”.

Hugo de Brito¹⁰³ salienta que, no que se refere ao fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza,

o âmbito do ISS compreende os serviços de qualquer natureza não incluso na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.

Como se pode observar, o âmbito de incidência do ISS deve estar definido em lei complementar elaborada pela União. Por meio da elaboração da lei complementar é que ocorrerá o surgimento da lista anexa de serviços tributáveis, e, conseqüentemente, a delimitação constitucional daquilo que venha a ser o fato gerador do ISS. A partir de então, os Municípios, por meio de leis ordinárias, podem descrever o fato gerador do ISS e efetuar a devida cobrança da obrigação tributária. Sobre esta seara, merece ser destacado o pensamento de Aliomar Baleeiro¹⁰⁴ ao afirmar que

segundo as diretrizes dispostas na Constituição, o fato gerador do imposto é amplo, abrangendo quaisquer serviços, que nenhuma lei infraconstitucional irá reduzir. Em razão de possíveis conflitos de competência entre tributos atribuídos a pessoas políticas distintas, a Constituição remete a definição dos serviços à lei complementar.

O art. 146, III, “a”, da CF expressamente estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre aquilo que diz respeito ao fato gerador do imposto, entre os quais o ISS.

¹⁰² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010. Pág. 490.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 412.

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar Op. Cit. Pág. 490.

A Lei complementar 116/2003, através de sua lista anexa, apresentou as normas gerais sobre o fato gerador do ISS, de modo a sinalizar, em princípio, o âmbito de incidência do referido imposto. A mesma foi editada com o propósito de delimitar os serviços de qualquer natureza que são tributáveis pelo ISS, descartando, é claro, aqueles serviços em que a própria Constituição federal atribuiu competência aos Estados. Importante destacar que o papel da lei complementar é o de fixar normas gerais sobre o fato gerador do ISS, mas não o de definir o próprio fato gerador, vez que esta atribuição é ofício da lei municipal. Neste sentido, merece destaque a observação feita por Hugo de Brito¹⁰⁵ ao salientar que

o fato gerador do imposto é definido pela lei municipal, mas essa definição há de se respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competências aos Municípios.

Diante do que foi exposto acima, ao efetuar o delineamento do fato gerador do ISS, a lei complementar deverá conceituar os serviços tributáveis, de modo que não venha a reduzir a amplitude prevista na Constituição Federal, vez que esta, conforme bem salienta Aliomar Balleiro¹⁰⁶, manteve a nomeação ilimitada e indefinida ao fazer menção, apenas, a expressão serviços de qualquer natureza

Logo, observa-se que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza em que a lei complementar venha definir através da sua lista anexa. É importante destacar que não se trata de uma limitação imposta pela lei complementar, pelo contrário, na verdade a competência que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios para descrever o fato gerador tem, desde logo, o seu delineamento a depender da lei complementar.

Assevera José Eduardo Soares de Mello¹⁰⁷ que há uma materialidade inerente a qualquer tributo, e que esta é rotulada, na legislação, como o fato gerador da obrigação tributária, podendo ser compreendido tanto com a situação hipotética, que consiste na previsão legal, como na situação fática, que diz respeito ao acontecimento real.

Em concordância com o entendimento de que o fato gerador da obrigação tributária consiste na materialidade de qualquer tributo, há de se concluir que o cerne da materialidade do imposto em comento, ou seja, o fato gerador da hipótese de incidência do ISS é, desta

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 36ª edição. Malheiros editora, 2015. Pág. 413.

¹⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010.

¹⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática, 6ª edição, 2017.

forma, a própria prestação de serviços, conforme bem destaca autores como Aliomar Baleeiro¹⁰⁸ e Hugo de Brito¹⁰⁹.

A prestação de serviços consiste, na verdade, como “um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”, seguindo o entendimento de José Eduardo Soares de Melo¹¹⁰. Caio Mário¹¹¹ salienta que a obrigação de fazer é uma espécie de obrigação positiva e que muito frequentemente a *obligatio faciendi* reduz-se a uma prestação de trabalho, podendo constituir-se *intuitu personae debitor*, que leva em conta as condições pessoais do devedor, ou em uma obrigação permeada pela fungibilidade, sem qualquer consideração quanto às qualidades pessoais no ato da prestação do serviço. A prestação de serviço, portanto, configura-se como fato gerador do ISS e consiste, na verdade, em uma obrigação de fazer capaz de incidir o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Logo, torna-se imprescindível buscar o conceito da obrigação de fazer para delimitar o âmbito de incidência do ISS.

Importante destacar que a busca pela delimitação do que venha a ser prestação de serviços de qualquer natureza faz com que autores como Aliomar Baleeiro¹¹², Hugo de Brito¹¹³, Leandro Paulsen¹¹⁴, se atenham a distinção entre a obrigação de fazer e a obrigação de dar. Esta, como o próprio nome já preceitua, diz respeito à entrega de uma coisa, não configurando, portanto, aquilo que se pode chamar de fato gerador do ISS, qual seja, a prestação de serviço de qualquer natureza.

Washington de Barros Monteiro¹¹⁵ salienta que também já se indagou quanto à questão de que se dar ou entregar é ou não a consequência do fazer, respondendo, desta forma, que a obrigação é de dar quando o devedor entrega alguma coisa não tendo, porém, de fazê-lo previamente. Entretanto, caso haja necessidade de primeiramente confeccionar alguma coisa para depois entregá-la, tecnicamente a obrigação é de fazer.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª edição, revista e atualizada, 2015.

¹¹⁰ MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática, 6ª edição, 2017. Pág. 46.

¹¹¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. 26ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

¹¹² BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit.

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 10ª edição. Ver. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

¹¹⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, vol.4 : direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações/ Washington de Barros Monteiro, Carlos Alberto Dabus Maluf. – 35. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2010.

O fato é que a prestação de serviço constitui o fato gerador do ISS e se caracteriza como uma obrigação de fazer que, segundo o entendimento de Hugo de Brito¹¹⁶ “para ser tributável, há de ser remunerada, mesmo que a exigência de caráter profissional da prestação possa ser posta em dúvida em face das inovações introduzidas pela lei complementar 116/2003”.

No que diz respeito ao delineamento do fato gerador do ISS na Constituição Federal de 88, merece atenção o destaque que Aliomar Baleeiro¹¹⁷ fez ao afirmar que a doutrina e a jurisprudência extraem da nossa Carta Maior as seguintes características da hipótese de incidência do tributo em comento:

1. A prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
2. Deve ser prestada a terceiro, excluindo-se o serviço em que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
3. Executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
4. Deve ser habitual, e não meramente eventual;
5. Assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preço baixo, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
6. Finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista); se público, haverá imunidade, exceto para aqueles serviços dado em concessão ou permissão a terceiros.

Portanto, conforme mencionado em parágrafos anteriores, há de se concluir que o fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza diz respeito à própria prestação de serviços. O serviço prestado deve ocorrer de forma autônoma, sem que haja, dessa forma, qualquer vínculo de subordinação, de modo a configurar, assim, a independência no ato da prestação de serviços, conforme depreende do caput do art. 8º do decreto-lei nº406. De acordo com Hugo de Brito¹¹⁸ “qualquer prestação de serviços que não seja realizada por empresa ou trabalhador autônomo não configura a hipótese de incidência do ISS”. Observa-se, desde então, que aqueles que prestam serviços em relação de empregos não se enquadram como contribuintes de ISS, vez que estes desempenham função com vínculo subordinado ao empregador. É importante ressaltar que o art. 10 decreto-lei lei 406/1968, que regulamenta as

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª edição, revista e atualizada, 2015. Pág. 414.

¹¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010. Pág. 491.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Op. Cit. Pág. 419.

normas gerais aplicáveis ao ISS, de modo a fixar os serviços que serão tributáveis pelo referido imposto, estabeleceu, de forma expressa, em seu parágrafo único, que aqueles que prestam serviços com vínculo empregatício, bem como os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedade não são contribuintes do ISS. Com o advento da lei complementar 116/2003 (art. 2º, II) esse elenco de trabalhadores que não são configurados contribuintes do ISS foi ampliado, vez que a nova legislação agregou, também, os sócios-gerentes e os gerentes-delegados de sociedades e fundações. Conforme salienta José Eduardo Soares de Melo¹¹⁹ “a lei complementar 116 amplia o elenco dos trabalhadores excluídos da sujeição ao ISS, cabendo anotar que passou a compreender os titulares da sociedade por quotas de responsabilidade limitada; e os empregados com função de gerência”.

Hugo de Brito¹²⁰ destaca que é importante que se saiba, para fins de incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza, a distinção entre o trabalhador autônomo, que presta serviço por sua própria conta, e o trabalhador avulso, que exerce atividade subordinada, já que este, de acordo com o que foi acima ressaltado, não é considerado contribuinte do ISS.

Outro destaque, também, é a questão da habitualidade em que o serviço é prestado. O caráter meramente eventual não permite que haja incidência do ISS, é necessário, portanto, que se tenha uma frequência no serviço prestado.

Insta salientar que, de igual modo, outro aspecto relevante na configuração do fato gerador do ISS diz respeito à característica de que o serviço prestado deve ser executado com a obtenção de lucro. Destaca-se que, autores como José Eduardo Soares de Melo¹²¹, muito embora reconheça que a jurisprudência vem ressaltando o aspecto “lucro” como figura caracterizadora de empresa, o intuito lucrativo não deveria ser elemento fundamental, vez que as entidades, instituições e sociedades que não têm como finalidade a obtenção do lucro, também configuram esforços empreendidos por pessoas, de forma associativa e com o intuito de atingir determinado objetivo, enquadrando-se, portanto, dentro do conceito atribuído à empresa, mesmo que sem fins lucrativos.

Além disso, para que haja a ocorrência do fato gerador, a prestação de serviços deve acontecer em regime de direito privado, já que não há que se falar na incidência do ISS de serviços prestados sobre regime de direito público, vez que estes são encobertos pela imunidade constitucional.

¹¹⁹ MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática, 6ª edição, 2017. Pág. 22.

¹²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª edição, revista e atualizada, 2015.

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares. Op. Cit.

5 O QUESTIONAMENTO QUANTO À NATUREZA DA ATIVIDADE DESEMPENHADA NA MANIPULAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Atualmente, a questão da tributação incidente nas farmácias de manipulação configura-se uma das maiores polêmicas no âmbito do direito tributário. Há um questionamento quanto à natureza da atividade desempenhada - prestação de serviços ou mera circulação de mercadorias. Existem posicionamentos favoráveis e contra ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O contribuinte vendo-se duplamente onerado, tendo em vista a ocorrência de cobranças realizadas tanto pelo Estado quanto pelo Município, recorreu ao poder judiciário na tentativa

de dirimir esse conflito de competência tributária. O STF já reconheceu a sua repercussão geral¹²², entretanto ainda não decidiu o mérito da questão, o que faz com que se perdue o cenário de conflito entre os entes federados.

Justamente por se tratar de operações mistas de manipulação e fornecimentos de medicamentos pelas farmácias destinadas a tal fim, o conflito de incidência do ISS *versus* ICMS na manipulação de produtos farmacêuticos é um tema que vem sendo bastante discutido no âmbito jurídico tributário. São discussões que se demonstram extremamente importantes, tendo em vista que muitas farmácias estão sendo, de alguma forma, tributadas de maneira indevida pelo Estado ou pelo Município. E, diante dessa seara de conflito que se instalou, resta saber, desde logo, qual a esfera competente para efetuar a cobrança devida do tributo.

De acordo com o entendimento de Daniel Lins Lobo¹²³

a alegação dos Municípios se deve ao argumento de que os consumidores ao procurarem uma farmácia de manipulação buscam *serviços de produção personalizada de medicamento ou cosmético*, levando uma determinada fórmula e obtendo o resultado *serviço*, sendo, portanto, uma obrigação de fazer, uma vez que o farmacêutico vai dedicar a sua atividade intelectual para produzir algo que até então não havia estado configurado o fato gerador do ISS.

Destaca-se, igualmente, e conforme já explanado no capítulo anterior, que somente pode ser passível de tributação os serviços previstos na lista anexa da lei complementar 116/2003. Sendo este, portanto, outro argumento utilizado pelos Municípios ao efetuarem a cobrança do ISS sobre a manipulação de produtos farmacêuticos, vez que o subitem 4.07 da referida lei complementar apresenta em sua redação a expressão “*serviços farmacêuticos*”, presumindo, desta forma, que os serviços de farmácia de manipulação estão inseridos como serviços farmacêuticos.

Ao contrário daqueles que defendem a incidência do ISS no desempenho da atividade de manipular produtos farmacêuticos, Daniel Lins Lobo¹²⁴ ressalta que

¹²² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 605552. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 4 de Abr. de 2011.

¹²³ LOBO, Daniel Lins. Apesar do amplo posicionamento contrário, farmácias de manipulação são contribuintes do ICMS. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11005> Acesso em: 25 de Jul. de 2017.

¹²⁴ LOBO, Daniel Lins. Apesar do amplo posicionamento contrário, farmácias de manipulação são contribuintes do ICMS. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11005> Acesso em: 25 de Jul. de 2017.

os Estados, obviamente, tem um posicionamento diverso, alegando que, o que o consumidor busca, na verdade, não é um serviço, pois para ele pouco importa como será fabricado o produto, tampouco se este já existia previamente ou não, sendo, por isso, mera circulação de mercadoria, configurando o fato gerador do ICMS.

Conforme podemos observar, há visões controversas a respeito dessa premissa. A busca pela identificação da natureza da atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos enseja posicionamentos favoráveis e contra a incidência do ISS e do ICMS.

Muito embora a Constituição Federal de 88 tenha delimitado a competência tributária de cada ente Federado, estabelecendo, desta forma, em seus artigos 155 e 156, respectivamente, o âmbito de incidência tributária do Estado e do Município, isso, por si só, não foi óbice para que ocorresse o conflito de competência tributária na seara da manipulação de produtos farmacêuticos.

Em conformidade com o abordado nos capítulos anteriores, para que se afira qual das normas de incidência tributária sob análise – ISS ou ICMS - deverá incidir sobre a referida atividade, faz-se necessário analisar o conceito que é ofertado pela Carta Maior à “prestação de serviços” e à “circulação de mercadorias”, situações que compõe o critério material de incidência dos impostos em questão.

A prestação de serviços, materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento, tido como o fato gerador do ISS, na seara fática, acarreta o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, o dever do contribuinte de recolher o Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Consiste, na verdade, e de acordo com o já explanado na análise do fato gerador do ISS, em um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes do direito privado.

José Eduardo Soares de Melo¹²⁵ enfatiza que a distinção entre “mercadoria” e “serviços” para o fim de serem estabelecidas as respectivas materialidades tributárias (ICMS e ISS), tem que decorrer da aplicação da categoria das obrigações, apreendidas há mais de trinta anos em Congresso brasileiro de Direito Tributário ocorrido em São Paulo. Segundo este mesmo autor, deste Congresso foram tiradas as seguintes conclusões:

- a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por um objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia num dar;

¹²⁵ MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática, 6ª edição, 2017. Pág. 55.

- b) o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço(puro) e materiais ou aparelhos;
- c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não podem ser pelo ICM.

Nota-se, desta forma, que a doutrina busca enfatizar que a prestação de serviço (fato gerador do ISS) trata-se de obrigação de fazer. Logo, somente pode ser alvo de tributação pelo imposto municipal aquele serviço que contempla a característica de ter como objeto principal da prestação uma obrigação de fazer, que consiste no fato de prestar o serviço em favor de outrem, sem deixar de ressaltar, é claro, as demais características que também são essenciais para que se configure a hipótese de incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza, qual seja, a inexistência da relação de subordinação, a onerosidade do serviço prestado, a necessidade do serviço ser exercido no âmbito do direito privado, além da previsão do serviço na lista anexa da lei complementar 116 de 2003.

Já o ICMS tem como hipótese de incidência operações que configuram execuções de obrigações de dar, ao contrário, portanto, do ISS que tem como hipótese de incidência a prestação de serviço como execução de uma obrigação de fazer. Aliomar Baleeiro¹²⁶ destaca que parece certo, portanto, que a incidência do ISS exclui a do ICMS. Onde houver obrigação de fazer, pode haver o imposto municipal sobre serviços, mas não o ICMS. Ao contrário, onde houver obrigação de dar (transmissão de posse ou propriedade), pode caber a incidência do ICMS, mas não a do ISS.

Convém lembrar que a problemática do presente trabalho de conclusão de curso – manipulação de produtos farmacêuticos - consiste na discussão em torno da incidência adequada dos impostos sobre operações mistas, que, no caso em questão, diz respeito ao fornecimento de mercadorias com a prestação de serviços.

Desta forma, faz-se necessário, portanto, enfatizar os critérios legais objetivos para que haja a incidência do Imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza (ISS) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010.

O Superior Tribunal de Justiça¹²⁷, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, primeira seção, de Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual, a) sobre as operações “puras” de circulação, incide ICMS; b) sobre as operações “puras” de prestações de serviços previstos na lista de que trata a LC nº 116/2003, incide ISS; e c) sobre operações mistas incidirá o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC nº 116/2003, e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. Desta forma, a Suprema Corte consolidou entendimento segundo o qual o ISS incidirá somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam elencados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, incidirá sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mesmo que as mercadorias estejam acompanhadas de prestação de serviços, salvo quando o serviço esteja em lei complementar como sujeito a ISS.

O art. 150, II, §2º, IX, b) da CF deixa expresso que incidirá o ICMS sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Tal previsão se confirma com a edição da Súmula nº 163 do STJ, já que, conforme podemos notar, este referido entendimento sumulado prevê que o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constituiu fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

Ressalta-se, de igual modo, que o art. 2º, IV da Lei Complementar 87/96 (que dispõe sobre o ICMS), estabelece o seguinte:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

IV – fornecimentos de mercadorias com prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

A lei complementar 116/2016, em seu art. 1º, §2º, determina que os serviços nela mencionados não se sujeitam ao ICMS, salvo as exceções expressas na sua lista anexa, vejamos:

Art. 1º (...)

§ 2º **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

¹²⁷ REsp 1.092.206/SP, primeira seção. Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21520676/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-126025-rs-2011-0297451-7-stj>> Acesso em: 1 set. de 2017.

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Dessa forma, seguindo tal linha, o ISS deve ser cobrado sobre os serviços presentes na lei complementar, enquanto que o ICMS, nas operações mistas, deve incidir sobre as circulações de mercadorias acompanhadas de prestações de serviços, mas desde que não conste na lista anexa da lei complementar.

É sabido que a Constituição Federal determina que, para que haja a configuração do fato gerador do ISS, faz-se necessário que o serviço prestado tenha previsão expressa em lei complementar. Neste ponto, é importante destacar o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo¹²⁸, ao afirmar que a menção à lei complementar feita pelo art. 156, III da CF não constitui nenhum tipo de condicionante, entrave ou, até mesmo, empecilho ao pleno exercício da competência tributária que foi conferida aos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Salienta-se o fato de que este referido autor esclarece que a Constituição Federal, ao afirmar em seu art. 156, III, que, *ipsis litteris*, “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, estatui que compete privativamente aos Municípios instituir impostos sobre todo e qualquer tipo e espécie de serviço, salvo os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Além disso, sustenta, também, o quanto a definição de serviços contidas em leis complementares tem sido causa de controvérsias, já que toda essa situação revela um antagonismo entre a autonomia municipal para instituir o imposto sobre serviços *versus* a outorga de competência ao Congresso Nacional para estipular os serviços que podem ser tributáveis. A crítica que se atribui a esta situação é a de que o Município termina por ficar subordinado ao Congresso Nacional - no tocante à edição de lei complementar definindo os serviços que poderão prever em suas legislações e, conseqüentemente, a autonomia municipal fica totalmente prejudicada.

José Eduardo Soares de Melo¹²⁹ deixa claro que o fato de um serviço não se fazer presente na lei complementar não poderia representar impedimento à atuação municipal, muito menos significa que a competência tributária foi transferida aos Estados ou a União, conforme podemos observar logo a seguir:

¹²⁸MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática, 6ª edição, 2017.

¹²⁹MELO, José Eduardo Soares. ISS Teoria e Prática, 6ª edição, 2017. Pág.44.

A função da lei complementar é apenas clarificar, explicitar a dicção constitucional, pois os municípios não poderiam ficar adstritos (dependentes) à atuação do Congresso Nacional, com comprometimento de sua capacidade financeira, mormente na hipótese de o legislador nacional revelar-se omissivo, lacônico, listando insignificante números de serviços tributários.

Convém, de igual modo, salientar que segundo Aliomar Baleeiro¹³⁰,

especialmente após a Constituição de 1988, grande parte da doutrina se posicionou em favor de uma competência mais abrangente dos Municípios para tributar a prestação de serviços de qualquer natureza. A função da lei complementar de normas gerais é destinada a dirimir conflitos de competência entre os entes públicos da Federação, não podendo ferir a autonomia municipal; restringe-se ou deveria restringir-se a definir os serviços tributáveis, por meio da formulação de conceitos abstratos e determinados, que especifiquem os critérios e notas úteis à sua identificação.

De acordo com esta linha de pensamento, não é questão de se colocar em dúvida que cabe a lei complementar federal “definir” os serviços tributários, de modo a formular conceito específico e determinado, através da enumeração dos aspectos e das características da prestação de serviço, que são critérios que irão permitir a sua identificação em cada caso concreto. A realidade é de que ao invés de se preocupar com a formulação de conceitos capaz de definir o que venha a ser o serviço, por meio da especificação de elementos essenciais, optou-se por meramente elencar os serviços numa lista.

Em contrapartida a este pensamento de José Eduardo Soares de Mello e Aliomar Baleeiro, há quem entenda que a lei complementar não exerce a função de limitar a competência tributária dos Municípios. Hugo de Brito¹³¹, por exemplo, entende que é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar assim o defina, afirmando, desde logo, que não se trata de uma limitação imposta pela lei complementar, mas sim do fato de que a competência que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios tem o seu desenho a depender da lei complementar.

Os posicionamentos dos mencionados e respeitáveis juristas possuem pertinência e merecem ser observado com a devida relevância atribuída ao tema, entretanto, ocorre que, seguindo os ditames legais previstos na Constituição Federal, a lei complementar 116/2003 foi devidamente instituída e exerce a função de regulamentar a prestação de serviços de qualquer natureza através da fixação da lista anexa de serviços tributáveis pelo ISS.

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010. Pág. 493.

¹³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª edição, revista e atualizada, 2015.

Diante disso, a discussão passou-se, então, para outro norte, vez que, segundo Hugo de Brito¹³², sérias polêmicas surgiram entre os tribunais quanto à questão da lista anexa de serviços tributáveis que foi instituída pela lei complementar 116/2003, sustentando uns o caráter meramente exemplificativo da precitada lista, enquanto que outros asseveram o seu caráter taxativo.

Aliomar Baleeiro¹³³ afirma que a lista, pelo qual se enumera taxativamente os serviços um a um, pecará por excesso ou por falta, atropelando, desta forma, a Constituição. Mas que a doutrina e a jurisprudência dominante, ao invés de buscar conceitos determináveis e específicos, cujo apenas os critérios e notas deveriam constar na lei complementar, passaram a aceitar a lista como único critério, de tal sorte que as atividades tidas como serviços podem ou não estar nela incluídas; e outras que não o são, delas constarem.

No que se refere à questão do uso taxativo da lista anexa a lei complementar, a jurisprudência do STF¹³⁴ decidiu pela taxatividade da lista de serviços tributáveis, admitindo, também, a sua aplicação ampla e analógica.

Diante disso, merece, então, nesse exato momento, ser feita uma abordagem do instituto da analogia em paralelo com a interpretação extensiva, sem deixar de mencionar, é claro, os limites empregados a esses métodos de integração da legislação tributária.

Oswaldo de Moraes¹³⁵ afirma que o interprete, ao se deparar com diversos resultados, não tem outro caminho senão tentar reelaborar os produtos analíticos que aquele primeiro estágio lhe ofereceu. E, para que isso ocorra, faz-se necessário recorrer a procedimentos racionais com a análise e a síntese para corrigir, dos quais os conceitos de todo e parte são suportes. Segundo este mesmo autor, a interpretação extensiva faz com que o interprete caminhe da parte para um todo lógico. Neste caso, o todo lógico aparece como parte, cabendo, assim, ao interprete estender e ampliar. Sob esta linha de pensamento, muito embora o texto se refira à parte, a interpretação faz alcançar o todo.

¹³² Ibidem.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense editora, 2010.

¹³⁴ RE 361.829, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Dj: 13.12.2005. Disponível em < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>> Acesso em 1 de set. de 2017.

¹³⁵ DE MORAIS, Oswaldo. Curso de direito tributário. São Paulo, editora Revista dos Tribunais. 1965.

Ruy Barbosa Nogueira¹³⁶ ao abordar o tema interpretação da legislação tributária afirma que o trabalho do jurista consistirá na interpretação das normas para aplicar ao caso concreto a solução jurídica vigente e adequada. Assim, para conhecer e, conseqüentemente, bem aplicar a lei, é preciso captar seu verdadeiro significado e alcance, que nada mais é do que interpretá-la.

Ainda no que diz respeito à interpretação extensiva, merece destaque o posicionamento do Rui Barbosa Nogueira¹³⁷ ao afirmar que

na interpretação extensiva, a situação de fato é clara, mas a de direito obscura, ou incompleta. O interprete procura fazer o texto alcançar a situação de fato; ele demonstra que um caso que não parece estar incluído na norma, nela está compreendido. É por isso chamada interpretação extensiva da lei. É uma apreciação do campo legal, que utiliza os elementos da metodologia da interpretação para demonstrar que a lei alcança o fato, embora o texto pareça não abrangê-la com precisão.

Logo, adequando-se a essa linha de pensamento, a interpretação extensiva demanda do interprete uma análise mais ampliada do texto legal para que o mesmo venha alcançar a situação fática que não se encontra tão nítida na norma jurídica. Trata-se, na verdade, daquilo que Oswaldo de Moraes¹³⁸ afirma ser a passagem da parte – que se encontra referida no contexto – para o todo lógico. Sob essa ótica, merece, então, mesmo com os decretos e leis já revogados, ser citada a pontuação em que este referido autor apresenta em sua referenciada obra, na tentativa de explicar o emprego daquilo que seria uma interpretação extensiva, vejamos:

Como se observou, a lei nº 156 de 1946, tendo omitido a palavra “lucros”, utilizada antes do decreto-lei nº 9.025 de 1946, ensejou a que fosse excluída da isenção daquele tributo da lei nº156 as remessas de tais lucros. Esse resultado do processo gramatical que faz aplicado ao texto que faz remissão apenas a “dividendos”. Mas o processo histórico leva à conclusão ser desnecessária, no caso, a alusão aos lucros [...] Desta forma, embora o texto refira “dividendos”, que é parte, o interprete faz alcançar o “lucro” que é o todo.

Após a análise da interpretação extensiva, merece ser feita uma análise da analogia. O Código Tributário Nacional, em seu capítulo VI, que trata de interpretação e integração da legislação tributária, estabelece no art. 108 que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará a analogia. Conforme

¹³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9ª ed. atual. São Paulo, Saraiva, 1989.

¹³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9ª ed. atual. São Paulo, Saraiva, 1989.

¹³⁸ DE MORAIS, Oswaldo. Curso de direito tributário. São Paulo, editora Revista dos Tribunais. 1965.

podemos notar, o CTN prevê, de forma expressa, o instituto da analogia para integração da legislação tributária. Convém destacar que Ruy Barbosa Nogueira¹³⁹ deixa claro que a analogia não é interpretação, mas integração.

Sydney Sanches¹⁴⁰ descreve que a analogia diz respeito à aplicar a uma hipótese, não prevista em lei, disposição relativa a caso semelhante. Pressupõe, portanto, semelhança de relações. Desta forma, a situação deve apresentar certo ponto comum de contato, certa semelhança, com a não regulada. Para este autor, em suma, a *ratio iuris* deve ser a mesma para ambas as situações.

Seguindo o entendimento de Wanderley José Federighi¹⁴¹, a analogia é a utilização de casos assemelhados como o intuito de chegar-se à correta interpretação e aplicação de determinada norma jurídica.

Merece destaque, também o entendimento de Oswaldo de Morais¹⁴² ao destacar, basicamente, que a analogia conota realidades essencialmente diversas, mas que guarda entre si alguma relação. Trata-se, na verdade, em atribuir à situações parcialmente idênticas as consequências jurídicas indicadas pela regra aplicável ao caso previsto.

Importante destacar que, de acordo com o posicionamento deste mesmo autor, Oswaldo de Morais¹⁴³, a analogia está dividida em duas espécies – por extensão e por compreensão. O termo analogia por extensão foi substituído pela interpretação extensiva, e, no direito tributário, é vedada a interpretação extensiva por criar direito novo. Conforme veremos logo a seguir com a transcrição de suas palavras:

Distingue duas espécies de analogia: por extensão e por compreensão. A primeira, partindo de um texto de lei, cria uma norma jurídica nova e aplica a uma situação diferente da prevista na lei; a segunda é a que, partindo de um texto de lei, faz incluir nele as situações análogas, embora não expressamente referidas no texto. A analogia por extensão não é admitida no direito tributário; cria tributo sem lei, ao arrepio ao princípio da legalidade; mas a analogia por compreensão é admissível, não cria direito novo, mas completa o alcance do direito existente.

¹³⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9ª ed. atual. São Paulo, Saraiva, 1989.

¹⁴⁰ SANCHES, SYDNEY. Os contratos atípicos no campo do direito privado. Diário do comércio e indústria, São Paulo, coluna legislação e Tribunais, 6 e 7 abr. 1988.

¹⁴¹ FEDERIGHI, Wanderley José. Direito tributário/ parte geral – 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

¹⁴² DE MORAIS, Oswaldo. Curso de direito tributário. São Paulo, editora Revista dos Tribunais. 1965.

¹⁴³ DE MORAIS, Oswaldo. Curso de direito tributário. São Paulo, editora Revista dos Tribunais. 1965.

O fato é que a admissão do uso da integração analógica no direito tributário enseja problema com o princípio da legalidade, vez que a adoção desse método implica na existência de tributos sem lei.

Por este motivo Ruy Barbosa Nogueira¹⁴⁴ coloca em ênfase que a integração analógica encontra limite no princípio da legalidade e rechaça, também, o uso da mesma. Vez que, na chamada interpretação por analogia fica nítido que o caso não está compreendido no quadro da lei. Diante disso, se a obrigação somente pode decorrer de lei, não é coerente aplicar os métodos extensivos, bem como não é admissível basear-se na *ratio legis* para restringir ou ampliar uma tributação prevista em lei, pois, se assim fosse, admiti-lo seria equiparar o interprete ao legislador. Seguindo essa linha de pensamento, a interpretação na norma material tributária deve ser estrita, de modo a não ampliar e não restringir. Logo, havendo omissão da lei, deve ser sentenciada a inexistência da obrigação. Se a obrigação estiver prevista, não deverá haver restrição da mesma, ou seja, a aplicação da norma deve ser estrita, tal qual disponha a lei tributária. Ainda conforme Ruy Barbosa Nogueira¹⁴⁵ “disso decorre que o fisco não pode preencher lacuna por nenhum ato executivo, nem por analogia ou extensão, para ampliar o campo de incidência”. Ratificando o seu posicionamento, este autor ainda afirma que

é vedada a aplicação da lei extensivamente ou por analogia para criar, modificar, extinguir tributo, impor pena tributária, dispensar tributo. A vedação parece alcançar não só interpretação analógica como a interpretação extensiva: esses critérios ampliativos, em face da natureza estritamente legal do critério tributário, não podem ser aplicados para criar ou alterar a obrigação, vale dizer, são inadmissíveis para fixação dos campos da não incidência, da incidência, da isenção, da imunidade ou da extinção do crédito tributário.

Importante destacar que, ao analisarmos o art. 108, § 1º do Código tributário Nacional, podemos verificar que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei. O estabelecimento da vedação ao uso da analogia se relaciona diretamente com as limitações ao poder de tributar estatuído pela nossa Carta Maior. O princípio da legalidade, previsto no art. 150 da CF, deixa claro que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Diante

¹⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9ª ed. atual. São Paulo, Saraiva, 1989.

¹⁴⁵ Ibidem.

disso, há de se concordar com o pensamento de Hugo de Brito¹⁴⁶ ao afirmar que a Suprema Corte agiu de forma errônea ao admitir o uso da analogia neste caso específico.

Conclui-se, portanto, que, seguindo tal linha de raciocínio fixada pela nossa Suprema Corte¹⁴⁷, tributáveis serão apenas os serviços mencionados na lista estabelecida por lei complementar, sendo que cada item dessa lista deve comportar interpretação ampla e analógica. Entretanto, muito embora a taxatividade e a analogia seja admitida pelo STF¹⁴⁸, não devemos deixar de pontuar que há, sim, uma incompatibilidade com o princípio constitucional da legalidade, vez que a analogia deixa margem para que ocorra a exigência do tributo sobre um fato gerador não previsto em lei.

Aliomar Baleeiro¹⁴⁹ assevera que a lista permite o uso da analogia de modo a incluir nos itens as cláusulas congêneres, serviços correlatos, operações similares e etc. Trata-se, na verdade, de gêneros compreendendo várias espécies. Segundo este autor, não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente, entretanto, o que existe pode ser interpretado amplamente. Diante disso, a lei complementar pode ser mais ou menos compreensiva e pode determinar gêneros, dos quais os interpretes extrai a suas espécies.

Entretanto, há quem entenda não ser algo tão simples o posicionamento que foi adotado pelo jurista Aliomar Baleeiro. Vittorio Cassone¹⁵⁰ sustenta que a complexidade do uso da interpretação analógica surge a partir do momento em que a lei complementar nº 116/03 se utiliza, justamente, da expressão *congêneres* em vários itens da sua lista anexa. Dessa maneira, essa conjuntura acaba ensejando uma bipartição na doutrina, vez que uma entende que a expressão congêneres é inconstitucional, e outra admite a constitucionalidade. Logo, diante de tal situação, a norma deve ser interpretada com base no princípio da razoabilidade. Sendo assim “é razoável entender que as atividades incluídas no congêneres sejam tributas, porque essa é a vontade do legislador, por outro lado, o vocábulo congêneres deve ater-se ao restrito conteúdo, sentido e alcance dos termos que os precedem”. Assim, o autor conclui que,

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª edição, revista e atualizada, 2015.

¹⁴⁷ RE 361.829, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Dj: 13.12.2005. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>> Acesso em 1 de set. de 2017.

¹⁴⁸ RE 361.829, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Dj: 13.12.2005. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>> Acesso em 1 de set. de 2017.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Op. Cit.

¹⁵⁰ CASSONE, Vítório. Interpretação do direito tributário: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

portanto, tudo o que se identificar com a mesma natureza de “colocação de molduras” pode sofrer idêntica tributação.

Diante do que tudo que até aqui foi posto, levando em consideração, tão somente, que o STF¹⁵¹ admite o uso analogia de modo a permitir a interpretação ampla da lista de serviços, não há, desta forma, óbice para que se interprete a manipulação de produtos farmacêuticos como espécie dos serviços farmacêuticos previstos no item 4.7 da lei complementar 116/2003. Ocorre que tal presunção, por si só, não é suficiente para que deixe de existir conflitos de incidência tributária nesta seara. Os Estados continuam cobrando o ICMS sob a alegação de que se trata mera circulação de mercadorias, pois não há previsão expressa da manipulação de produtos farmacêuticos nos itens da lista de serviços sujeitos ao ISS, enquanto que os Municípios alegam interpretação analógica da manipulação aos serviços farmacêuticos previsto na lei complementar 116/2003.

Observa-se, diante de tudo até aqui exposto, que, mesmo havendo uma distribuição rígida de competências pela Constituição, não estamos isentos de problemas quando da aplicabilidade das normas tributárias. Diante da complexidade das relações jurídicas que são produzidas por particulares, surgem, então, conflitos acerca do ente competente para tributar determinadas situações. É o que ocorre, por exemplo, nas operações mistas de manipulação e fornecimento de produtos farmacêuticos.

Frisa-se que o STJ¹⁵², através do Resp 881038, já se posicionou sobre o tema e firmou entendimento no sentido de que os serviços farmacêuticos de manipulação de medicamentos, pela razão de constituir operações mistas que traz substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, estão sujeitas a incidência do ISS, tendo em vista que constam no item 4.7 da lei complementar 116/03. Trata-se, na verdade, de uma operação mista porque envolve prestação de serviços e entrega de mercadorias, e como tal cabe à incidência do ISS, sustentando, desta forma, que o art. 1º, § 2º da lei complementar 116/2003 assevera, basicamente, que havendo a prestação de serviços conjuntamente com a entrega de mercadorias, incidirá o ISS. Apenas haverá a incidência do ISS acrescido do ICMS se houver previsão na lista anexa da lei complementar.

¹⁵¹ RE 361.829, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Dj: 13.12.2005. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>> Acesso em 1 de set. de 2017.

¹⁵² Resp 881038/RS, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 28/03/2008. Disponível em<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/449484934/agravo-em-recurso-especial-aresp-881038-sc-2016-0082656-7>> Acesso em: 1 de set. de 2017.

Vejamos, então, a ementa do Resp 881038/RS¹⁵³, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 28/03/2008, e que o STJ assim decidiu:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS FARMACÊUTICOS. MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. SERVIÇOS INCLUÍDOS NA LISTA ANEXA À LC 116/03. INCIDÊNCIA DE ISSQN. 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 a 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, 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. Precedentes de ambas as Turmas do STF. 2. Os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03 como serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Assim, a partir da vigência dessa Lei, o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir operação mista que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não está sujeita a ICMS, mas a ISSQN. 3. Recurso provido.

Oportuno ressaltar que Vitor Coutinho Leal¹⁵⁴ assevera não ser esta a resposta mais correta para a questão. Não se deve utilizar como critério determinante a presença ou não da operação mista na lei complementar nº 116/2003. Deve-se, na verdade, analisar o objeto da relação jurídica, vez que este se revela como critério diferenciador entre às operações sujeitas à incidência do ICMS e aqueles sujeitas à incidência do ISS. Logo, somente as operações jurídicas em que ocorre a entrega da mercadoria como ato de transferir a posse e a propriedade é que haverá a incidência do ICMS, já naquelas em que a relação se configura como uma operação de fazer haverá a incidência do ISS. Este mesmo autor, destaca que

o aspecto material do ICMS consiste na operação relativa à circulação de mercadorias, ou seja, a “obrigação de dar” um bem móvel que no momento a operação já se encontra elaborado e destinado à mercadoria, ou seja, a mercadoria existe previamente. O aspecto material do ISS, por outro lado,

¹⁵³ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 881035/RS, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 28 de mar. de 2008.. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8691981/recurso-especial-resp-881035-rs-2006-0197369-4> > Acesso em: 22 de Agos. de 2017

¹⁵⁴ LEAL, Vítor Coutinho. **O conflito de incidência de ISS e ICMS nas atividades desenvolvidas pelas Farmácias de Manipulação**. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 Jun. 2017. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/335800-o-conflito-de-incidencia-de-iss-e-icms-nas-atividades-desenvolvidas-pelas-farmacias-de-manipulacao> Acesso em: 01 Agos. de 2017.

consiste na prestação de um serviço de qualquer natureza economicamente apreciável. A prestação do serviço, portanto, é uma obrigação, economicamente apreciável, de fazer (execução, elaboração, fazimento) algo até então inexistente.

Ocorre que, mesmo diante do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça ao afirmar que deve haver a incidência do ISS sobre as manipulações de produtos farmacêuticos, o cenário de conflito ainda se perdura. Há visões controversas a respeito dessa premissa e, desta forma, os Estados e Municípios continuam cobrando os seus impostos na forma que bem ou mal entendem.

Oportuno destacar que, segundo Daniel Lins Lobo¹⁵⁵, o argumento de que há previsão para tributação do ISS sobre farmácia de manipulação é superficial e induz a erro, não resistindo, portanto, a uma análise mais profunda e histórica para por fim a tal controvérsia.

A busca pela descoberta da natureza da atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos, na tentativa de desvendar qual a pessoa política competente para efetivar a tributação, dirimindo, desta forma, o conflito de incidência entre o ISS e o ICMS, requer, também, uma breve análise da forma em que são regulamentados os produtos farmacêuticos.

Conforme já ressaltado, a alegação daqueles que defendem a incidência do ISS na manipulação de produtos farmacêuticos consiste na afirmação de que se trata de um típico serviço farmacêutico previsto no item 4.7 da lei complementar 116/2003. Consiste, na verdade, nos serviços farmacêuticos como um gênero e as manipulações uma de suas espécies, o que dá ensejo, portanto, a tributação pelo ISS.

A Constituição Federal não definiu o que venha a ser a expressão “serviços”. A lei complementar 116/2003, na tentativa de regulamentar a matéria, apenas fez menção aos serviços farmacêuticos como sendo um subitem dos serviços de saúde, assistência médica e congêneres, nada mais que isso, portanto.

Merece ressaltar que o Conselho Federal de Farmácia juntamente com a ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) possuem competência para regular aquilo que venha a ser “serviços farmacêuticos” previsto na lei complementar 116/2003. Tratam-se de Autarquias Federais e, portanto, possuem poder regulamentar para tanto.

¹⁵⁵ LOBO, Daniel Lins. Apesar do amplo posicionamento contrário, farmácias de manipulação são contribuintes do ICMS. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11005> Acesso em: 24 de Jul. de 2017.

De acordo com os ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho¹⁵⁶ “poder regulamentar é a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e permitir a sua efetiva aplicação”. Este mesmo autor assevera que a formalização do poder regulamentar se processa, basicamente, por meio de decretos e regulamentos, mas que há, também, atos normativos que, quando editados por outras autoridades administrativas, podem caracterizar-se como inseridos no poder regulamentar, é o caso de instruções normativas, resoluções, portarias e etc.

A lei 3.820 de 11 de novembro de 1960 criou o Conselho Federal de Farmácia, atribuindo a este personalidade jurídica de direito público, bem como autonomia administrativa e financeira. O art. 6º, alínea “g”, da lei 3.820 estabelece que são atribuições do Conselho Federal expedir as resoluções que se tornem necessárias para a fiel interpretação e execução da mencionada lei, com o intuito de zelar pela observância da disciplina da classe dos que exercem atividades profissionais farmacêuticas no País.

Assim, o Conselho Federal de Farmácia, na atribuição do seu poder regulamentar, dispôs sobre os serviços farmacêuticos na Resolução nº 499 de 17 de dezembro de 2008¹⁵⁷.

Na mencionada resolução, o seu art. 1º, § 1º, incisos I a X, o Conselho Federal elenca aquilo que venha a ser configurado como serviços farmacêuticos, vejamos:

§ 1º Os serviços farmacêuticos de que trata o caput deste artigo são os seguintes:

- I - Elaboração do perfil farmacoterapêutico, avaliação e acompanhamento da terapêutica farmacológica de usuários de medicamentos;
- II - Determinação quantitativa do teor sanguíneo de glicose, colesterol total e triglicérides, mediante coleta de amostras de sangue por punção capilar, utilizando-se de medidor portátil;
- III - Verificação de pressão arterial;
- IV - Verificação de temperatura corporal;
- V - Aplicação de medicamentos injetáveis;
- VI - Execução de procedimentos de inalação e nebulização;
- VII - Realização de curativos de pequeno porte;
- VIII - Colocação de brincos;
- IX- Participação em campanhas de saúde;

¹⁵⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 27ª edição. Revista ampliada e atualizada até 31.12.2013. São Paulo, editora Atlas, 2014. Pág.57.

¹⁵⁷ **Resolução nº 499 de 17 de dezembro de 2008.** [online] Dispõe sobre a prestação de serviços farmacêuticos, em farmácias e drogarias, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.cff.org.br/userfiles/20%20%20BRASIL_%20CONSELHO%20FEDERAL%20DE%20FARM%C3%81CIA_%202009%20Resolucao_499_2008_CFF.pdf > Acesso em: 25 de jul. de 2017.

X- Prestação de assistência farmacêutica domiciliar.

Conforme podemos observar, a resolução nº499/2008 não elencou a manipulação de produtos como sendo uma espécie de serviços farmacêuticos. Desta forma, seguindo essa linha de raciocínio, Daniel Lins Lobo¹⁵⁸ destaca que

a resolução estabelece os rol de atividades que são serviços farmacêuticos, estando fora desse rol a atividade de farmácia de manipulação, não sendo esta, portanto, um serviço farmacêutico, e, por isso mesmo, se encontra fora da abrangência da LC 116/03, no item 4.07 da lista de serviços anexa.

Oportuno destacar que, outra oportunidade, o Conselho Federal de Farmácia, após consulta pública no ano de 2014, publicou a cartilha intitulada como “serviços farmacêuticos: contextualização e arcabouço conceitual”¹⁵⁹. De acordo com este material, a produção de medicamentos é classificada como atividade-meio do farmacêutico, visando o acesso do paciente a recursos terapêuticos. Conforme podemos observar, o ato de produzir medicamentos, englobando, é claro, a manipulação, vez que esta também resulta na produção de um determinado medicamento, mesmo que de forma mais específica, configura, assim, como algo que tem por objeto o fazer. Oportuno frisar que nesta mencionada obra o Conselho Federal de Farmácia procurou enfatizar aquilo que seria considerado como serviços farmacêuticos, entretanto trouxe o enfoque apenas no que se refere aos serviços farmacêuticos direcionados ao paciente e à comunidade, sendo lacunosa, por conseguinte, quanto à definição dos serviços farmacêuticos no âmbito das próprias farmácias. Observa-se, desta forma, que o Conselho Federal de Farmácia, como detentor do poder regulamentar, capaz de criar mecanismos de complementação das leis indispensáveis a sua complementariedade, até o presente momento não tratou da manipulação de produtos farmacêuticos como sendo algo inerente aos serviços farmacêuticos. Logo, há uma indeterminação no que se refere a esse aspecto.

A Agência Nacional de Vigilância Sanitária, conforme já destacado, é uma Autarquia Federal criada pela Lei 9782/99. José Eduardo Soares de Melo¹⁶⁰ Salaria que a ANVISA se

¹⁵⁸ LOBO, Daniel Lins. Apesar do amplo posicionamento contrário, farmácias de manipulação são contribuintes do ICMS. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11005> Acesso em: 25 de jul. de 2017.

¹⁵⁹ Conselho Federal de Farmácia. **Serviços farmacêuticos: contextualização e arcabouço conceitual**. ProFar, cuidado farmacêutico : programa de suporte ao cuidado farmacêutico na atenção à saúde. 2014. Disponível em : <http://www.cff.org.br/userfiles/file/pdf/Servi%C3%A7os%20farmac%C3%AAuticos%20contextualiza%C3%A7%C3%A3o%20e%20arcabou%C3%A7o.pdf> Acesso: em 25 de jul. de 2017.

¹⁶⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 27ª edição. Revista ampliada e atualizada até 31.12.2013. São Paulo, editora Atlas.

trata de uma Agência Reguladora, ou seja, uma autarquia de regime especial. O próprio art. 3º da mencionada lei deixa expresso que a Autarquia foi criada sob o regime especial, bem como de que a mesma se encontra vinculada ao Ministério da Saúde. Justamente por se tratar de uma Autarquia sob regime especial há alguns elementos definidores que se agregam a Agência reguladora, quais sejam: a) o poder normativo técnico¹⁶¹; b) a autonomia decisória; c) independência administrativa; d) autonomia política-financeira.

No presente trabalho, nos interessa, apenas, a busca pela aplicabilidade do poder normativo técnico da ANVISA no âmbito farmacêutico, vez que, como já colocado em destaque, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária é uma Autarquia vinculada ao Ministério da Saúde e, portanto, possui regulamentação técnica no que se refere aos serviços farmacêuticos.

Como bem enfatizou Daniel Lins Lobo¹⁶², “no âmbito das farmácias, é notório que estas estão sob a regulamentação, subordinação e supervisão da Agência Nacional de Vigilância Sanitária [...] É através da ANVISA e do próprio Ministério da Saúde que a União exerce o seu Poder Regulamentar”.

Torna-se de suma importância destacar a Resolução da Diretoria Colegiada nº67 de 08 de outubro de 2007¹⁶³, da ANVISA, vez que esta resolução apresentou o conceito daquilo que seria considerado como manipulação, tratando-se, portanto, de “um conjunto de operações farmacotécnicas, com a finalidade de elaborar preparações magistrais e oficinais¹⁶⁴ e fracionar especialidades terapêuticas para o uso humano”. No mesmo sentido, trouxe o conceito de preparação como sendo um “procedimento farmacotécnico para a obtenção do produto manipulado, compreendendo a avaliação farmacêutica da prescrição, a manipulação,

¹⁶¹ “Poder normativo técnico indica que essas autarquias recebem das respectivas lei delegação para editar normas técnicas complementares de caráter geral, retratando poder regulamentar mais amplo, porquanto tais normas se introduzem no ordenamento jurídico como direito novo”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, pág. 483.

¹⁶² LOBO, Daniel Lins. Apesar do amplo posicionamento contrário, farmácias de manipulação são contribuintes do ICMS. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11005>. Acesso em: 26 de Jul. de 2017.

¹⁶³ **Resolução da Diretoria Colegiada nº67 de 08 de outubro de 2007.** Dispõe sobre Boas Práticas de Manipulação de Preparações Magistrais e Oficinais para Uso Humano em farmácias. Disponível em: <http://189.28.128.100/dab/docs/legislacao/resolucao67_08_10_07.pdf> Pág. 3. Acesso em: 25 de julho de 2017.

¹⁶⁴ Preparação magistral: é aquela preparada na farmácia, a partir de uma prescrição de profissional habilitado, destinada a um paciente individualizado, e que estabeleça em detalhes sua composição, forma farmacêutica, posologia e modo de usar. Preparação oficial: é aquela preparada na farmácia, cuja fórmula esteja inscrita no Formulário Nacional ou em Formulários Internacionais reconhecidos pela ANVISA. Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/anvisa/2007/anexo/anexo_res0067_08_10_2007.pdf Págs. 4 e 5. Acesso em: 24 de Agosto de 2017.

fracionamento de substâncias ou produtos industrializados, envase, rotulagem e conservação das preparações”.

De acordo o entendimento de Víctor Coutinho Leal¹⁶⁵, na proporção em que o conflito de competência para tributar a operação desenvolvida nas farmácias de manipulação resulta da sua dúplice materialidade, qual seja o ato de manipular o medicamento e a sua consequente entrega final, a definição do que seria manipulação torna-se imprescindível para solucionar o problema. Segundo o mesmo, o aspecto material do ICMS consiste na operação relativa à circulação de mercadoria, ou seja, uma obrigação de dar um bem móvel que no ato da operação já se encontra elaborado e destinado à mercancia, enquanto que o aspecto material do ISS consiste na prestação de serviço que nada mais é do que uma obrigação de fazer, podendo ser uma execução, elaboração ou fazimento de algo até então inexistente. Desta maneira, este jurista assevera que “face a definição de preparação da ANVISA é evidente que as operações desenvolvidas pelas farmácias de manipulação consistem em um conjunto de esforços humanos (avaliar, manipular, fracionar, rotular), ou seja, um fazer que resulta em um produto manipulado”. Partindo desse pressuposto, conclui-se, portanto, que o produto manipulado não poder ser entregue sem o prévio fazimento, sendo assim, a entrega configura-se como mera consequência do fazer e, conseqüentemente, se sujeita ao ISS de competência dos Municípios.

Logo, o objeto da relação jurídica destaca-se como critério diferenciador entre as operações que se sujeitam a incidência do ICMS e daquelas sujeitas à incidência do ISS. Desta forma, somente as operações em que ocorre uma obrigação de entrega de mercadoria é que haverá a incidência do imposto estadual, e, por outro lado, somente naquelas em que o objeto for uma operação de fazer é que ocorrerá a incidência do ISS.

Dentro desse contexto é importante frisar que, de acordo com as definições trazidas pela ANVISA na resolução nº67 de 2007, a manipulação tem a finalidade de elaborar preparações magistrais e oficinais. Neste ponto, enfatiza Víctor Coutinho Leal¹⁶⁶ que

¹⁶⁵ LEAL, Víctor Coutinho. **O conflito de incidência de ISS e ICMS nas atividades desenvolvidas pelas Farmácias de Manipulação**. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 Jun. 2017. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/335800-o-conflito-de-incidencia-de-iss-e-icms-nas-atividades-desenvolvidas-pelas-farmacias-de-manipulacao> Acesso em: 01 Agosto de 2017.

¹⁶⁶ LEAL, Víctor Coutinho. **O conflito de incidência de ISS e ICMS nas atividades desenvolvidas pelas Farmácias de Manipulação**. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 Jun. 2017. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/335800-o-conflito-de-incidencia-de-iss-e-icms-nas-atividades-desenvolvidas-pelas-farmacias-de-manipulacao> Acesso em: 01 Agosto de 2017.

nas preparações magistrais, o produto final não se encontra pronto para compra no mercado, é necessário que o farmacêutico o elabore de forma individualizada atendendo à prescrição médica. Logo é um produto individualizado e específico para aquele paciente [...] Consequentemente, o negócio jurídico tem natureza jurídica de uma prestação de serviço, incidindo, neste caso o ISS.

De outro modo, Víctor Coutinho Leal ¹⁶⁷ destaca também que

no caso das fórmulas officinais, não há uma prescrição médica determinando a composição e forma farmacêutica[...] essas fórmulas constam no formulário Nacional e no formulário internacional aprovado pela ANVISA. Essas preparações por prescindirem de receitas não individualizadas ou específicas, por conseguinte, geralmente encontram-se prontas e postas à venda pelas farmácias de manipulação. O consumidor neste caso não busca o serviço de manipulação, mas sim o produto.[...] As fórmulas officinais consistem, então em mercadorias[...] consiste em uma obrigação de dar uma mercadoria, essa operação sujeita-se à incidência do ICMS.

Logo, de acordo com o entendimento acima exposto, as farmácias de manipulação que manejar preparações magistrais e officinais deverão recolher respectivamente o ISS e o ICMS. Por seu turno, se a operação realizada for exclusivamente magistrais, deverão apenas fazer o recolhimento do ISS.

Assim, faz-se necessário averiguar a natureza da operação jurídica para se determinar qual o imposto incidirá sobre ela.

O fato é que o conflito ainda não foi pacificado, podendo tal afirmação ser comprovada diante da gama de posicionamentos diversos a respeito do conflito de incidência na manipulação de produtos farmacêuticos. É notório que as farmácias de manipulação desenvolvem operações mistas em que há tanto a obrigação de fazer quanto a obrigação de dar, o que enseja, desta forma, o aparente conflito de natureza tributária entre os entes federados. E, diante dessa situação instalada não restou alternativa aos contribuintes senão a de recorrer ao poder judiciário para ver resguardados os seus direitos, vez que os mesmos acabam sendo duplamente onerado com a cobrança do ICMS e do ISS.

¹⁶⁷ LEAL, Víctor Coutinho. **O conflito de incidência de ISS e ICMS nas atividades desenvolvidas pelas Farmácias de Manipulação**. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 Jun. 2017. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/335800-o-conflito-de-incidencia-de-iss-e-icms-nas-atividades-desenvolvidas-pelas-farmacias-de-manipulacao> Acesso em: 01 Agosto de 2017.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme discorrido ao longo do trabalho de conclusão de curso, a Constituição Federal delimitou a competência tributária dos seus entes federados. O art. 155, II da CF estabeleceu que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, de igual modo, o art. 156, III deixa expresso que é de competência municipal a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendido, neste caso, os serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, vez que sobre estes incidirá o ICMS, além disso, enfatiza que o serviços tributáveis pelo ISS devem ser definidos em lei complementar.

Em detrimento do tema do presente trabalho, a análise do fato gerador do ICMS recaiu sobre a operação relativa às circulações de mercadorias, vez que se buscou entender a atividade desempenhada na manipulação de produtos farmacêuticos. Diante disso, tornou-se necessário analisar aquilo que seria caracterizado como *operação, circulação e mercadoria*.

A Constituição Federal ao afirmar em seu art. 156 III que “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, deixa claro que, desde que não se trate de prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, as demais prestações de serviços serão tributadas pelo ISS, com regulamentação em lei complementar.

A análise dos critérios legais objetivos de incidência do ISS e do ICMS nos remete ao entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp

1.09.206/SP, de que sobre as operações intituladas como “puras” de circulação, incide o ICMS, do mesmo modo, sobre as operações “puras” de serviços compreendidos na lista anexa da lei complementar nº116/03, incidirá, tão somente, o ISS, entretanto, sobre as operações mistas incidirá o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista da lei complementar nº116//03, e incidirá o ICMS sempre que o serviço não estiver presente na referida lista.

O art. 150, II, §2º, IX, b) da CF é claro ao afirmar que incidirá o ICMS sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidas na competência tributária dos Municípios. Ou seja, partindo do pressuposto que a competência tributária dos Municípios, prevista no art. 156, III da CF, é a de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência estadual e desde que definidos em lei complementar, pode-se notar que, de acordo com o art. 150, II, §2º, IX, b) da CF, quando o serviço não estiver definido em lei complementar, incidirá o ICMS.

Salienta-se que art.1º, §2º, da lei complementa 116/03, deixa claro que, com ressalva das exceções expressas na lista anexa, os serviços nelas mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

A lista anexa da lei complementar nº116/03 estabelece, dentro do tópico 4, em seu subtópico 4.7, que serão tributáveis pelo ISS os serviços farmacêuticos. O item 4, que se encontra inserido o serviço farmacêutico, deixa claro que haverá exigência do ISS sobre serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

O STJ, por meio do Recurso Especial nº 881035/RS, já se posicionou no sentido de que a atividade de manipulação de produtos farmacêuticos se trata de operações mistas que agregam mercadorias e serviços, e que incidirá o ISS em razão de haver previsão no item 4.7 da lei complementar 116/03. A crítica que se atribui a este posicionamento é a de que a lista anexa, no seu item 4.7, apresenta o termo “serviços farmacêuticos”, e não “manipulação de serviços farmacêuticos”.

Importante destacar novamente que o STF, RE 361.829, entendeu pelo uso taxativo da lista anexa a lei complementar nº 116/03 com o uso da interpretação ampla e analógica.

Há de se concordar que, conforme enfatizado ao longo do trabalho, a interpretação extensiva não deve ser admitida no âmbito do direito tributário, vez que acaba criando tributo sem lei, ao arrepio, portanto, ao princípio da legalidade. Na interpretação extensiva, a situação de direito é obscura.

Ocorre que, ao contrário, a analogia deve ser admitida, já que não cria direito novo, ela apenas completa o alcance do direito existente.

Partindo de pressuposto de que a integração analógica complementa o alcance do direito existente na lista anexa de serviços previsto na lei complementar nº 116/03, observa-se que não há óbice para que se interprete a manipulação de produtos farmacêuticos como espécie dos serviços farmacêuticos previsto no item 4.7 da mencionada lei complementar.

Realizar a integração analógica da manipulação de produtos farmacêuticos como algo imerso no item 4.7 da lista anexa da lei complementar, não leva a nenhum tipo de ofensa ao princípio da legalidade, vez que a atividade desempenhada enseja a ocorrência do fato gerador do ISS, qual seja, a prestação de serviço.

Além disso, ressalta-se, mais uma vez, que a própria lista anexa, no seu tópico 4, em que o subtópico 4.7, que trata de serviços farmacêuticos, deixa claro que haverá a incidência do ISS sobre serviços de saúde, assistência médica e congêneres. Observem que se faz presente no tópico a expressão congênere, que nada mais é do aquilo que pertence ao mesmo gênero, a mesma categoria. Assim, merece respaldo o posicionamento de que a lista permite o uso da analogia de modo a incluir nos itens as cláusulas congêneres, serviços correlatos e operações similares.

No que diz respeito ao fato gerador do ISS, o enfoque na prestação de serviço leva a conclusão de que se trata de uma obrigação de fazer. Sendo este, portanto, o elemento capaz de fazer incidir o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Assim, desde que não esteja dentro do âmbito de competência estadual, e que seja definido pela lei complementar, sobre a prestação de serviço incidirá o ISS.

Por outro turno, a obrigação de dar é aquela em que o devedor entrega uma coisa não tendo, porém, que fazê-lo previamente. A necessidade de confeccionar previamente a coisa faz com que a obrigação seja configurada como a de fazer.

Muito embora haja uma preocupação de que o uso da analogia possa levar a uma ofensa ao princípio da legalidade, neste caso em questão, em que há a configuração de uma obrigação de fazer, interpretar analogicamente a manipulação de produtos farmacêuticos como algo imerso no item 4.7 da lista anexa da lei complementar não leva a nenhum tipo de ofensa ao princípio da legalidade, vez que a atividade desempenhada enseja a ocorrência do fato gerador do ISS, qual seja, a prestação de serviço.

A lei complementar nº116/03 deve ser interpretada com uma enumeração dos aspectos

e das características daquilo que seria configurado como prestação de serviço, que são critérios que irão definir a sua identificação a cada caso concreto.

É inegável que a essência da atividade de manipular determinado produto farmacêutico requer um prévio fazer. O consumidor, ao procurar uma farmácia de manipulação, tem o intuito de obter o produto manipulado que foi proveniente de um fazer específico, qual seja, a junção de fórmulas específicas, portanto, nada mais coerente que haja a incidência ISS, vez que há a ocorrência do seu respectivo fato gerador. Além disso, conforme já relatado, a lei complementar faz uso da expressão congênere no tópico em que os serviços farmacêuticos se encontram imerso.

A discussão de que a Agência Nacional de vigilância Sanitária e o Conselho Federal de Farmácia, Autarquias Federal que exercem poder regulamentar, não deixaram de forma expressa que a manipulação de produtos farmacêuticos é algo inerente aos serviços farmacêuticos, de igual modo, termina cominado na mesma discussão acima já exposta. Importante destacar, também, que resolução não sobrepõe a lei.

Logo, ao verificar que a atividade de manipulação de produtos farmacêuticos se enquadra numa obrigação de fazer, e que se admite a integração analógica para complementar o alcance do direito existente na lista anexa de serviços previsto na lei complementa nº 116/03, é pertinente que haja a incidência do Imposto sobre prestação de serviços. Sendo assim, neste caso específico, deverá incidir o ISS, tributo de competência Municipal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 8ª edição. Rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Método, 2014.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **ISS: análise da nova lei complementar 116/2003**. [online] Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4652/iss-analise-da-nova-lei-complementar-n-116-2003>> Acesso em: 05 de Jul. de 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária, uma introdução metodológica**. 2ª edição. Editora Malheiros, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Decreto-lei nº 406/68 de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm> Acesso em: 31 jul. 2017.

_____. Governo Federal. **Lei 3.820 de 11 de novembro de 1960**. Cria o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Farmácia, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3820.htm> Acesso em: 20 de Jul. de 2017.

_____. Governo Federal. **Lei 9782/99 de 26 de Janeiro de 1999**. Define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9782.htm> Acesso em: 20 de Jul. de 2017.

_____. Governo Federal. **Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto do Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm > Acesso em: 31 jul. 2017.

_____. Governo Federal. **Lei Complementar nº116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm > Acesso em: 05 de Jul. de 2017.

_____. Governo Federal. **Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional-STN**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2014. Disponível em:
 <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_lei_kandir.pdf>
 Acesso em: 02 jul. 2017.

_____. Governo Federal. [leis, etc.]. **Minicódigo Saraiva: tributário nacional, Constituição Federal e legislação complementar** / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. – 21. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Governo Federal. **Resolução nº 22 do Senado federal de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em : <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm> Acesso em: 31 jul. 2017.

_____. **Resolução da Diretoria Colegiada nº67 de 08 de outubro de 2007**. Dispõe sobre Boas Práticas de Manipulação de Preparações Magistrais e Oficiais para Uso Humano em farmácias. Disponível em:
 <http://189.28.128.100/dab/docs/legislacao/resolucao67_08_10_07.pdf > Acesso em: 25 de jul. de 2017.

_____. **Resolução nº 499 de 17 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre a prestação de serviços farmacêuticos, em farmácias e drogarias, e dá outras providências. Disponível em: <
http://www.cff.org.br/userfiles/20%20BRASIL_%20CONSELHO%20FEDERAL%20DE%20FARM%C3%81CIA_%202009%20Resolucao_499_2008_CFF.pdf > Acesso em: 25 de jul. de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 605552. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Dias Toffoli, Brasília, D.J. 04 de Abr. de 2011. Disponível em<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3792035&numeroProcesso=605552&classeProcesso=RE&numeroTema=379> > Acesso em: 22 de Agos. de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 863114, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 20/10/2015, publicado em DJe-213. Divulg. 23/10/2015. Public 26/10/2015. Disponível em: <
<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/320450231/agreg-no-agravo-de-instrumento-agr-ai-863114-rj-rio-de-janeiro/inteiro-teor-320450248?ref=juris-tabs>> Acesso em: 1 de Set. de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. REsp 1482701 MG 2014/0241259-0. Relator, Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 23/10/2014. <

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153421081/recurso-especial-resp-1482701-mg-2014-0241259-0>> Acesso em 1 de set. de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. . Embargos de divergência em Resp. nº 1163020. Rel. Min. Thereza de Assis Moura – Corte especial. Disponível em : < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/450535239/recurso-especial-resp-1163020-rs-2009-0205525-4/inteiro-teor-450535251>> Acesso em: 1 de set. de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 361.829, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Dj: 13.12.2005. Disponível em < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>> Acesso em 1 de set. de 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 881035/RS, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 28 de mar. de 2008.. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8691981/recurso-especial-resp-881035-rs-2006-0197369-4>> Acesso em: 22 de Ago. de 2017.

CANOTILHO, J.J Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª edição. 13 reimp. Biblioteca Nacional de Portugal – Catalogação na publicação. 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional tributário**. 16ª edição. Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª edição. Revista ampliada e atualizada até 31.12.2013. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário/-** 26. Ed. São Paulo : Saraiva, 2014.

CASSONE, Vitório. **Interpretação no direito tributário: teoria e prática**. – São Paulo : atlas, 2004.

DE MORAIS, Oswaldo. **Curso de direito tributário**. São Paulo, editora Revista dos Tribunais. 1965.

FEDERIGHI, Wanderley José. **Direito tributário/ parte geral** – 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, 1934- curso de direito constitucional/Manoel Gonçalves Ferreira Filho. – 35. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

LEAL, Vítor Coutinho. **O conflito de incidência de ISS e ICMS nas atividades desenvolvidas pelas Farmácias de Manipulação**. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 Jun. 2017. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/335800-o-conflito-de-incidencia-de-iss-e-icms-nas-atividades-desenvolvidas-pelas-farmacias-de-manipulacao> Acesso em: 01 Agos. de 2017.

LOBO, Daniel Lins. **Apesar do amplo posicionamento contrário, farmácias de manipulação são contribuintes do ICMS**. [online] Disponível em: <<http://www.ambito->

juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11005> Acesso em: 16 de jul. de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito Tributário**. 36^a edição. São Paulo: Malheiros Editora, 2015.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS, teoria e prática**. 13^a edição, rev. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

_____. **ISS, teoria e prática**. – 6. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2017.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, vol.4 : **direito das obrigações, 1^a parte: das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações**/ Washington de Barros Monteiro, Carlos Alberto Dabus Maluf. – 35. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9^a ed. atual. São Paulo, Saraiva, 1989.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4^a edição. ver. atual.e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. **Impostos federais, estaduais e municipais**/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 10^a edição rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 26^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SANCHES, SYDNEY. **Os contratos atípicos no campo do direito privado**. Diário do comércio e indústria, São Paulo, coluna legislação e Tribunais, 6 e 7 abr. 1988.

SILVA, Geovane Basílio da. **Inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 406/68 como norma regulamentadora do ISSQN**. [online] Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=249036&key=TDZNVFEzTIRVd056UTJNVGsxTURZeE9UVXdOakU1TIRBMU1BPT1ONA > Acesso em: 31 jul. 2017.