

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

**MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA SITUAÇÃO
DE INCOMPATIBILIDADE HORIZONTAL DE NORMAS: IMPLICAÇÕES
PARA O CASO DAS FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO NO RE 605.552**

EDUARDO HIGASHIYAMA

CURITIBA

2013

EDUARDO HIGASHIYAMA

**MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA SITUAÇÃO
DE INCOMPATIBILIDADE HORIZONTAL DE NORMAS: IMPLICAÇÕES
PARA O CASO DAS FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO NO RE 605.552**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista.

CURITIBA

2013

RESUMO

Neste trabalho objetiva-se inicialmente demonstrar que os efeitos destrutivos da certeza do Direito não estão relacionados apenas à vaguidade da Lei ou à imprecisão dos textos legislativos, mas também à própria postura da Doutrina frente ao ordenamento jurídico, a qual por inúmeras vezes agrava a incerteza do Direito ao invés de combatê-la.

Partindo-se dessa premissa, chama-se atenção para o fato de que em várias ocasiões a jurisprudência consolida a divergência interpretativa sem qualquer preocupação com a integridade do Direito, contribuindo para a insegurança jurídica, uma vez que a Ciência Jurídica considera absolutamente aceitável esta situação. É a própria Ciência que, embora assuma função descritiva, propulsiona o comportamento indiferente do Poder Judiciário frente a insegurança do texto legislativo, já que trata como possível a existência de normas contraditórias, desde que restritas a diferentes aspectos pessoal, espacial e temporal. Assim, postula-se num primeiro momento, neste trabalho, maior conscientização da Doutrina no seu papel para o desenvolvimento Direito.

Posto isso, vertendo essas considerações para campo do Direito Tributário, demonstra-se que a perfeição da subsunção do fato à hipótese de incidência só ocorre no plano lógico-formal, pois a experiência demonstra casos em que a incerteza na aplicação da norma não reside no intérprete, mas sim no objeto, mais especificamente no texto legislativo. Diante disso, aborda-se como exemplo o caso das farmácias de manipulação, onde há dúvida objetiva quanto ao enquadramento desta atividade na hipótese de incidência do ISS ou na do ICMS, situação que se agravou após interpretação da própria Receita Federal, ao expedir o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7. E tal circunstância deve ser levada em conta pelo Poder Judiciário ao decidir o RE 605.522, permitindo a validade concomitante dos posicionamentos contraditórios, bem assim para modular os efeitos da decisão apenas para casos futuros, quando efetivamente houver um único posicionamento. Tudo em nome do princípio da boa-fé objetiva e da segurança jurídica.

Palavras-chave: segurança jurídica – tributário – farmácia de manipulação – recurso extraordinário – RE 605.522

ABSTRACT

This paper aims to initially demonstrate that the destructive effects of legal certainty are not only related to the vagueness of the law or the vagueness of the legislation, but also to position itself ahead of the Legal Doctrine, which many times worse by the uncertainty rules Law rather than fight it.

Starting from this premise, called attention to the fact that on several occasions the Law consolidates the divergence interpretive u no concern for the integrity of Law, contributing to legal uncertainty, since Juridical Science considers this absolutely acceptable situation. Science itself is that although descriptive function takes, drives the indifferent behavior of the Judiciary insecurity ahead of the legislation, which already treats as possible the existence of conflicting rules, since restricted to different aspects of personal, spatial and temporal. Thus, it is postulated that increased awareness of the Doctrine job in his role for the development Law.

Pouring these considerations to the field of tax law, it is demonstrated that the perfection of the subsumption of the fact the hypothesis incidence occurs only in the plane perfectly logical-formal, because experience shows cases where the uncertainty in the application of the standard lies not in the interpreter, but the object, more specifically in the legislative text. Given this, we discuss the case of pharmacies, where there is doubt as to the objective framework of this activity in the event of the ISS (municipal sales tax) or the ICMS (State sales tax). And this should be taken into account by the judiciary to decide the RE 605,522, allowing the concurrent validity of contradictory positions, and thus modulate the effects of the decision only to future cases, when actually only one position will be considered valid. All in the name of the principle of objective good faith and legal certainty.

Key-words: legal - tax - compounding pharmacy – constitucional appeal - RE 605 522.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
I – INDETERMINAÇÃO NA SUBSUNÇÃO DO FATO JURÍDICO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: MITO E REALIDADE	10
II – INCIDÊNCIA PRESSUPÕE APLICAÇÃO, POR ISSO O CONFLITO DE NORMAS SÓ EXISTE NO PLANO DINÂMICO. NECESSÁRIA REFLEXÃO SOBRE O QUE PODE SER CONSIDERADO “CONFLITO” ENTRE ISS E ICMS.....	17
III – DA LEGITIMIDADE DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM CASOS DE INCOMPATIBILIDADE NO PLANO HORIZONTAL DAS NORMAS.....	20
CONCLUSÃO.....	28
BIBLIOGRAFIA.....	30

INTRODUÇÃO

Discute-se no Supremo Tribunal Federal se a atividade da farmácia de manipulação sujeita-se à incidência de ISS ou de ICMS, conforme repercussão geral já reconhecida em sede do RE 605.552.

A celeuma não é sem razão.

De um lado, há a posição da Receita Federal do Brasil autorizando as farmácias de manipulação a se valerem do Simples Nacional por considerar que sua atividade não é prestação de serviço. É o que consta no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 23 de junho de 2006: "Artigo único. O exercício da atividade de farmácia de manipulação não constitui impedimento a que a pessoa jurídica faça opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), uma vez que não se trata de prestação de serviços, mas sim de atividade comercial".

Por outro lado, a legislação do ISS (Lei Complementar 116/2003, item 4.07) lista expressamente os “serviços farmacêuticos” como sujeitos à sua incidência, e, por isso, há quem sustente ser irrelevante averiguar se no preparo, manipulação e fornecimento de medicamentos prepondera o fornecimento de mercadoria em relação ao serviço. Este último posicionamento vem sendo ratificado pela maioria dos tribunais, inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça (*vide* REsp 975105 / RS).

Nesse cenário, curioso notar que embora a competência da Receita Federal se cinja à análise do tema para fins de inclusão no Simples, seu ato interpretativo acabou repercutindo em imposto de competência municipal. Isso não é raro, porém no caso vertente há dano potencial ao contribuinte, havendo justo receio de que sobrevindo decisão do Supremo Tribunal Federal favorável às municipalidades a Receita Federal deixe de aplicar o já mencionado Ato Declaratório para excluir as farmácias de manipulação do regime do Simples, e, ao mesmo tempo, a fazenda local lavre auto de infração considerando as alíquotas próprias sobre o valor dos serviços.

Apesar de ser questionável o fato de a farmácia de manipulação efetivamente prestar serviço e isso obrigatoriamente excluí-la do Simples – pois não há necessariamente atividade de natureza intelectual nos mesmos termos de outros serviços

a ponto de justificar a aplicação do art. 17, XI, da Lei Complementar 123/2006 –, a dúvida quanto a incidência de qual das normas jurídicas ao caso é admissível. A questão é que a posição da Receita Federal acabou criando expectativas aos contribuintes. E, ainda que seja um erro, até o “erro cometido pela autoridade pública cria expectativas entre as pessoas, as quais não podem ser impunemente desprezadas. Nas palavras de D. J. Galligan, ‘when a minister or other authority gives an undertaking that certain procedures will be followed before or in the course of a decision, it would be unfair to go back on that undertaking’”¹.

Como sabemos, não é novidade a existência concomitante de posições contraditórias, uma vez que o ordenamento jurídico permite que diversos intérpretes participem da criação e aplicação da norma jurídica. Trata-se do aspecto dinâmico do Direito, i.e., *movimento* de extração das normas jurídicas dos textos normativos. Quando essa contradição se concretiza no âmbito do Poder Judiciário, a situação se agrava, pois este é o intérprete autêntico, logo, isso não deveria ocorrer, considerando a unicidade do sistema de Direito Positivo; e também porque cumpre ao Poder Judiciário estabelecer interpretação uniforme sobre o direito e afastar as forças destrutivas que impedem a certeza do Direito.

Para Flavio López De Oñate, algumas dessas forças destrutivas são chamadas de “las amenazas *de hecho*”, as quais se originam das próprias Leis, quando estas são mal formuladas, servindo “inconscientemente, en vez de para hacer ciertos los derechos, para engendrar en torno a los mismos perplejidades y confusión: el estilo enrevesado o excesivamente técnico de ciertas leyes, su aplicación, su multiplicidad, su inestabilidad, son otras tantas causas de falta de certeza del derecho”². É o que ocorre no tema em análise, onde a incerteza do Direito provém de falhas da Lei, agravada por interpretação dada pela Receita Federal, que norteou o comportamento dos contribuintes quanto a escolha de um regime tributário (escolha pelo Simples Nacional) e de soslaio criou expectativas quanto a impossibilidade de incidência do ISS sobre tais atividades.

Por outro lado, pior que a força destrutiva prevista na Lei (“*las amenazas de hecho*”) de, ou no comportamento da autoridade fazendária ou mesmo jurisprudencial,

¹ - MALLET, Estêvão. A jurisprudência sempre deve ser aplicada retroativamente?, *Rev. TST*, Brasília, vol. 71, nº 3, set/dez, 2005, p. 144.

² - In CALAMANDREI, Piero, La certeza del Derecho y las responsabilidades de la doctrina In: *Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959, p. 123.

são “las amenazas de teoría” causadas pela Doutrina. Nessa ordem de ideias, como ressalta Piero Calamandrei, “la obra destructiva de la doctrina puede ser, a la larga, más penetrante porque es más razonada y más continuativa”³. Destarte, a Doutrina é perigosa porque a incerteza por ela causada não se limita “necesariamente a la exégesis de normas singulares, sino que puede, teorizando, atacar directamente la forma en que todo derecho se manifiesta, y cancelar así en las conciencias la idea misma del derecho”⁴.

O efeito devastador da Doutrina quanto a certeza do Direito deve ser levado em conta porque não raras vezes membros do Poder Judiciário, calcados no ceticismo científico, justificam seu posicionamento independentemente de considerar se aquela decisão está de acordo com seus próprios precedentes (coerência interna) ou conforme entendimento de tribunais superiores (coerência externa) constitucionalmente indicados como competentes para dar interpretação uniforme ao Direito. E a consequência disso são os inúmeros argumentos científicos para defender esse ou aquele posicionamento. Afinal – como dizem – a divergência jurisprudencial está amparada pela Ciência.

Fato é, contudo, que o contribuinte não pode se submeter a variações dessa ordem, em nome de uma Ciência do Direito. Para o cidadão-contribuinte o que importa é a segurança jurídica, ainda que seja a custo da suposta "ciência". Não se desmerece o estudo científico. Porém este deve estar a serviço do bem-estar do homem. E isso se reforça quando falamos do Direito, conquanto se trate de instrumento de defesa do particular frente ao Estado, e não o inverso. Ao menos em se tratando de Estado de Direito. A Ciência deve servir ao homem, e não o inverso.

Como ensinava Calamandrei:

“La doctrina jurídica que sea consciente de su función y de su responsabilidad, no puede olvidar nunca los fines prácticos a que está necesariamente preordenada la obra del jurista: no solamente la del abogado y la del juez, sino también la del jurista científico. La ciencia jurídica debe servir para hacer más cómoda y más fácil la aplicación de la norma al caso práctico, para aumentar, con sus sistematizaciones racionales el grado de certeza del derecho, esto es,

³ - CALAMANDREI, Piero, La certeza del Derecho y las responsabilidades de la doctrina In: *Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959, p. 126.

⁴ - CALAMANDREI, Piero, La certeza del Derecho y las responsabilidades de la doctrina In: *Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959, p. 126.

para hacer cada vez más inteligible el alcance de las reglas preestablecidas por el legislador al obrar humano y para poner al individuo en situación de calcular anticipadamente, con previsiones cada vez más seguras, las consecuencias jurídicas de las propias acciones”⁵.

Em vista desse cenário, objetiva-se neste trabalho apontar solução prevista no ordenamento jurídico no sentido de que enquanto perdurar a controvérsia sobre a incidência de ISS ou ICMS, e permanecer uma indefinição por parte do Supremo Tribunal Federal, as farmácias de manipulação não podem ser surpreendidas pelo Fisco. As que optaram pelo Simples, devem ser mantidas nele; as que optaram por outro regime tributário, recolhendo apenas ISS, devem ter sua escolha chancelada.

⁵ - CALAMANDREI, Piero. La certeza del Derecho y las responsabilidades de la doctrina *In: Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959, p. 126-127.

I – INDETERMINAÇÃO NA SUBSUNÇÃO DO FATO JURÍDICO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: MITO E REALIDADE

A doutrina autorizada apresenta a realidade da subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência tributária como infalível, uma vez que esta categoria jurídica (hipótese de incidência) seja única e incindível. Ou seja, não seria possível eventual indeterminação quanto a incidência da norma jurídica no caso concreto, e qualquer incerteza por parte do intérprete se daria em função dele mesmo, uma vez que a hipótese de incidência continuaria sendo indivisível e única.

Assim, “Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível. [...] Como decorrência necessária, cada hipótese de incidência só é igual a sim mesma e, portanto, inconfundível com todas as demais”⁶. E “A principal consequência da unidade forma e substancial da hipótese de incidência está em que o fato impondível é também necessariamente – trata-se do postulado metodológico e axiomático exigido pela dogmática jurídica – uno e incindível”⁷.

Apesar de no plano estático das normas a colocação da doutrina esteja correta, pois evidentemente um fato impondível não pode se enquadrar ao mesmo tempo em mais de uma hipótese de incidência, é preciso considerar a moldura **muitas vezes falha** da norma, e, conseqüentemente, a inerente possibilidade de conflito na interpretação dos fatos para subsunção à norma. A Ciência do Direito não pode ignorar o problema da interpretação como algo objetivo e não exclusivamente subjetivo. Isso porque há inúmeras situações de conflito, no momento de interpretação da norma, que são situações *objetivas onde a dúvida não repousa somente no sujeito, e sim no objeto, no texto legislativo*.

Embora seja lugar comum a assimilação de que o juiz exerce atividade de criação do direito, uma vez que texto e norma são coisas distintas, o Direito precisa – comando prescritivo – apresentar mecanismos para coibir o exercício arbitrário do poder por parte do Judiciário, afastando, ao mesmo tempo, a vaguidade do texto legislativo. Enfim, a “discussão sobre a criação judicial do direito parece estar

⁶ - ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 65.

⁷ - ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 72.

inteiramente superada e a questão posta não é mais se o Juiz possui ou não liberdade para criar o direito, e sim, como este poder pode ser controlado de forma eficiente”⁸.

Historicamente, diz-se que foi reconcebida a própria noção de legalidade “vendo-a não apenas como lei em sentido estrito, mas sim como norma jurídica em sentido amplo, consideradas as mais diversas fontes do direito, especialmente a jurisprudência”⁹. Aquele juiz que devia “decidir pronunciando as palavras da lei – como queria Montesquieu – não pode se confundir com aquele que pode dar significado a conceito indeterminado ou concretizar regra aberta, *adotando a solução que lhe parecer oportuna ao caso concreto*”¹⁰. Mas é aqui que o problema repousa; naquilo que “parece oportuno” para o magistrado frente a vaguedade do texto legislado. E não raras vezes juízes interpretam situações objetivas de forma diversa, causando insegurança aos jurisdicionados.

No âmbito do direito tributário, malgrado o campo valorativo seja menos denso (pois ordinariamente não se cogita de analisar a *justiça* do fato jurídico tributário, mas sim defini-lo em conceitos para enquadrá-lo nesta ou naquel’utra hipótese de incidência), ainda assim os contribuintes em condições iguais são surpreendidos com decisões diversas. E o próprio Judiciário acaba por perpetuar ou mesmo agravar a incerteza do texto legislativo, deixando dúvidas aos contribuintes – expectadores do fenômeno de incidência da norma tributária – quanto a infalibilidade da hipótese de incidência tributária e do fato impositivo.

Trate-se de insegurança jurídica, cujo conceito bem explica Gustavo Sampaio VALVERDE:

“Conforme aqui sugerido, a insegurança pode ser entendida como uma situação de *complexidade e contingência* desestruturadas. A palavra complexidade designa uma situação de excesso de possibilidades, isto é, uma situação na qual existem mais possibilidade de comunicação (ação) do que as que se pode atualizar. A palavra contingência, por sua vez, designa uma situação na qual as

⁸ - ARAUJO, Nicolas Mendonça Coelho de. CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. Recurso Especial Repetitivo: paradigma e segurança jurídica. *Revista Tributária e de finanças públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 103, p. 363-383, mar.-abr., 2012, p. 364.

⁹ - LAMY, Eduardo de Avelar. Súmula Vinculante, *Revista de Processo*, São Paulo, a. 30, n. 120, p. 112-137, fev. 2005, p. 113.

¹⁰ - MARINONI, Luiz Guilherme. *Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil*. Disponível em: [http://www.professormarinoni.com.br/manage/pub/anexos/20090909021912Common_law.doc]. Acesso em 30 set. 2009 – destaques nossos.

coisas podem não correr de uma determinada maneira ou mesmo simplesmente não ocorrer. Ou seja, uma situação onde tudo poderia ser diferente do que aquilo que é. Num contexto de alta complexidade e contingência, ao mesmo tempo em que tudo é possível, tudo passa a ser pouco provável, inclusive a própria vida, Em resumo: tem-se um contexto de altíssima insegurança”¹¹.

Parece ser incontestável a insegurança jurídica vivenciada dia-a-dia por todos os operadores do Direito, especialmente em casos em que ela decorre do próprio intérprete autêntico, i.e., por membros do Poder Judiciário. Esse é o cenário a ser considerado pela Doutrina quando sustenta a “unidade formal e substancial da hipótese de incidência”. A insegurança jurídica causada pelo próprio texto legislativo impede considerarmos perfeita a subsunção do fato à norma. Por isso, a perfeição e a logicidade íntegra do sistema jurídico só podem ser aceitas enquanto uma verdade formal, longe da experiência, pois esta revela uma realidade totalmente diversa.

Nessa ordem de ideias, a Doutrina atribui corretamente como *erro* a ideia de que no plano dinâmico das normas há efetivamente uma única possibilidade de interpretarmos o fato e enquadrarmos numa hipótese de incidência. Vez que os casos limítrofes demonstram que a aplicação da norma enseja várias dúvidas objetivas, que acabam prejudicando os contribuintes. E o Direito, enquanto um sistema sem lacunas, deve solucionar esses problemas. Ou seja, muito embora não se discorde da unidade indivisível da hipótese de incidência, a experiência nos mostra que essa realidade somente cabe no plano teórico, pois vários são os casos em que intérpretes do *ordenamento jurídico* se trombam ao consolidar o *sistema jurídico*.

Destarte, a Doutrina aceita pacificamente a ideia de decisões diversas em casos idênticos sob o fundamento de que se tratam de normas jurídicas individuais e concretas, logo só valem para os casos nelas suscitados. Assim, essas normas, segundo esse pensamento, sequer dialogam, *cingindo-se seus âmbitos espacial e pessoal de validade ao caso concreto que ensejou a interpretação por parte do Estado-juiz*.

O raciocínio é lógico, e por isso alcançou o foro de *verdade*.

¹¹ - VALVERDE, Gustavo Sampaio. Segurança jurídica e Processo: Recursos, Coisa julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)Constitucionalidade, IN: *Curso de Especialização em Direito Tributário*, Estudo analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, 187-221, Rio de Janeiro, Forense, p. 187.

Fato é, contudo, que essa ideia defendida pela Ciência jurídica tornou possível a convivência pacífica com o *mito* acima relatado, qual seja, de que inexistem problemas ao existirem duas normas diversas sobre fatos idênticos, desde que sejam individuais e concretas. Costuma-se argumentar que “Las normas de un orden dinámico, aunque mantienen relaciones lógicas entre sí, consideradas desde un punto puramente semántico no constituyen, en conjunto, un sistema”¹². E como na Ciência Jurídica há uma zona cinzenta em que o *descrever* e o *prescrever* se confundem, os juristas e operadores do Direito vislumbram grande dificuldade em atribuir força vinculante aos precedentes judiciais, pois seria quebrar a limitação do âmbito de validade da norma jurídica individual e concreta. Mas aí reside a questão: pois a mesma teoria que defende a indivisibilidade da hipótese de incidência também rejeita a ideia de duplicidade do *sistema jurídico*. E para o *sistema jurídico* ser considerado uno, quando em sua estrutura habita o princípio da igualdade, também deve *haver harmonia no plano das normas jurídicas individuais e concretas*. Tal escopo é inerente ao próprio Direito, que dispõe de mecanismos próprios para este desiderato, como o *recursal*.

A afirmação do rompimento da unicidade do sistema jurídico só deve ser admitida no sentido de que esse mesmo sistema, devido ao tempo, se renova constantemente, num *ciclo de pequenas rupturas e reconexões*. Porém num momento do tempo o próprio sistema exige de si um trabalho de harmonização das normas jurídicas dele derivadas. Aqui é salutar a observação de Riccardo Guastini, para quem “Aunque se prescindia del impacto de la interpretación sobre las fuentes del derecho, es bastante evidente que un ordenamiento jurídico no es un conjunto de normas determinado de una vez por todas, sino más bien un conjunto cambiante de normas”¹³. Assim “un conjunto cambiante no es propiamente 'un' sistema sino más bien una sucesión de sistemas distintos”¹⁴.

O próprio sistema jurídico deve se direcionar para a harmonização das normas jurídicas individuais e concretas, desde que dentro de um mecanismo lógico e seguro aos jurisdicionados. E à Ciência cabe reformular sua descrição do sistema para rejeitar o

¹² - ORDÓÑEZ, Ulises Schmill. *Derecho y Lógica*. Disponível em: http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/public/01338308644248274088802/isonomia01/isonomia01_01.pdf?portal=4, p. 20.

¹³ - GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo: estudios de teoría e de metateoría del Derecho*. Tradução Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 349.

¹⁴ - GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo: estudios de teoría e de metateoría del Derecho*. Tradução Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 349.

mito, pois, malgrado sua função *descritiva*, nesses casos a Ciência determina a forma como os operadores do direito se posicionarão diante do ordenamento jurídico, e, destarte, a mesma Ciência assume posição *prescritiva*. Por isso, mais uma vez o importante papel desenvolvido pela Doutrina, a qual, conforme destacado no início deste trabalho, tem por escopo ser responsável e eficiente, preocupando-se com os casos práticos.

Concorda-se plenamente com o fato de o Direito ser uma linguagem prescritiva, ao passo que a Ciência encerraria discurso descritivo¹⁵. E com razão diz-se que entre “os outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deontica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica)”¹⁶. Entrementes, também é verdade que a Ciência, ao usar da lógica apofântica, avaliza a interpretação do fenômeno prescritivo como *falso* ou *verdadeiro*, e dentre tantas afirmações *verdadeiro-falso* relatadas pela Doutrina, isso inevitavelmente influencia o operador do direito na sua atuação enquanto parte do sistema jurídico.

O próprio Kelsen admite isso. Senão vejamos:

“Também é verdade que, no sentido da teoria do conhecimento de Kant, a ciência jurídica como conhecimento do Direito, assim como todo o conhecimento, tem caráter constitutivo e, por conseguinte, ‘produz’ o seu objeto na medida em que o apreende como um todo com o sentido.

Assim como o caos das sensações só através do conhecimento ordenador da ciência se transforma em cosmos, isto é, em natureza como um sistema unitário, assim também a pluralidade das normas jurídicas gerais e individuais postas pelos órgãos jurídicos, isto é, o material dado à ciência do Direito, só através do conhecimento da ciência jurídica se transforma num sistema unitário isento de contradições, ou seja, numa ordem jurídica”¹⁷

Enfim, tudo o que não se pode anuir é com a incerteza causada pela própria Doutrina, porquanto seu efeito destruidor seja mortífero para o Direito, enquanto ordem jurídica válida. A busca pela concretização de um sistema de direito justo e igualitário

¹⁵ - CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 35.

¹⁶ - CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 35.

¹⁷ - KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 80.

deve ser ordem primeira da Ciência, e jamais o poder Judiciário pode se pautar na mesma Ciência para ignorar as falhas do Direito.

Como leciona Calamandrei, toda a moralidade da dogmática jurídica consiste no dever de aplicação da Lei de forma igualitária¹⁸. E por isso soluções devem ser apresentadas pela Ciência para casos de incerteza jurídica causada pelo texto legislativo, ou por declaração de autoridade pública sobre a interpretação de uma Lei. Aí inicia-se a atividade prescritiva da Ciência, ainda seja feita indiretamente por conta da *descrição* das possíveis soluções no Sistema. “La importancia social, la misión humana de los juristas es precisamente ésta: conseguir que las leyes, buenas o malas, sean aplicadas de un modo igual a los casos iguales, sin parcialidad, sin olvidos, sin favores”¹⁹.

Esse é o papel que a doutrina deve ter diante do fenômeno jurídico.

A visão kelseniana é importante, sem que isso implique, necessariamente, em abandonar como *deve ser* interpretado e direcionado o mundo do *dever-ser* – na medida em que o *dever-ser* (Direito) também se torna em um *ser* passível de ser prescrito (pela Doutrina). O modelo formal de Kelsen nos permite criticar, por exemplo, o ordenamento jurídico chinês sem estar vinculado a ele, mas permitindo revelar cientificamente seu funcionamento. Noutro ponto de vista, o ordenamento jurídico deve ser interpretado por aquele que está sujeito a ele, carregado de toda a influência histórica e cultural vivenciada pelo intérprete.

Sobre o tema, vale transcrever a lição de Alfonso Catania:

“Il modello formale alla Kelsen, mi permette di indetificare, e poi di criticare l’ordenamiento giuridico del cinese, profundamente antidemocratico e illiberale, rivelandosi proficuo e scientificamente valido in quanto mi mette in condizione di decifrare una realtà politico-istituzionale come quella cinese, appunto, in cui non sono direttamente impegnato. Questa è la dimensione del giurista teórico o del teórico generale se preferite, cioè, quel fenomeno che Hart chiama il punto di vista esterno.

Diversa la situazione dal punto di vista del cittadino o del giurista pratico o di quallsiasi operatore che agisce all’interno di un ordienamento giuridico dato. Qui

¹⁸ - CALAMANDREI, Piero. El nuevo proceso civil y la ciencia jurídica In: *Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959, p. 112.

¹⁹ - CALAMANDREI, Piero. El nuevo proceso civil y la ciencia jurídica In: *Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959, p. 112.

la situazione è completamente diferente perché 1) il diritto non è affatto un insieme di norme a se stanti, precostituite, chiare e facilmente identificabili: e perciò agire giuridicamente significa interpretare, e interpretare, in certi settori, significa entrare con la proposta del proprio mondo culturale ideológico e político o con la propria visione di giustizia, quando appunto il caso lo richieda; 2) il diritto, ovviamente il diritto positivo, emerge dalle interpretazioni-decisioni di organi quali parlamento, tribunal, amministrazioni etc., decisioni che sono lì a ricondurci che in modello generale giuridico-formale non può mai escludere il carattere decisivo e creativo del diritto da parte degli uomini”²⁰.

É a análise do ponto de vista interno acima relatado que deve ser feita do Direito, e, no caso, do Direito Tributário, para seja compreendido e examinado todo o contexto que gira em torno desse fenômeno jurídico, tanto a aplicação da norma jurídica pela Administração quanto pelo Poder Judiciário. A relevante imprecisão do texto legislativo e também da constante mudança de interpretação do tema pelo Poder Judiciário devem ser causas bastantes para a Doutrina se esforçar ao máximo em resolver os conflitos de interpretação.

Entretanto, para apresentarmos uma solução para o conflito, cumpre delimitar o que efetivamente pode ser considerado como *conflito de normas*.

²⁰ - CATANIA, Alfonso. Fondamento del diritto e prospettiva normativistica, *Rivista Internazionale di filosofia del diritto*, Milane, ottobre/dicembre, IV, LXXIV, p. 594-604, 1997, p. 599-600.

II – INCIDÊNCIA PRESSUPÕE APLICAÇÃO, POR ISSO O CONFLITO DE NORMAS SÓ EXISTE NO PLANO DINÂMICO. NECESSÁRIA REFLEXÃO SOBRE O QUE PODE SER CONSIDERADO “CONFLITO” ENTRE ISS E ICMS.

O conflito quanto a incidência de Imposto Sobre Serviços – ISS ou de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre a atividade desenvolvida pelas farmácias de manipulação não reside somente no *aspecto material* da RMIT, e sim na qualificação do *fato jurídico* para defini-lo ora como serviço ou como comércio. Tal observação é fundamental, pois estamos diante de incerteza jurídica causada tanto pela Lei (*amenazas de hecho*), levando a interpretação distinta pela autoridade pública (Receita federal), quanto pela complexidade própria do fato jurídico, que antes precisa ser desvendado para torna-lo fato jurídico tributário deste ou daquel'utro imposto.

Porém, esse *conflito* não pode ser admitido quando partimos da premissa de que a hipótese de incidência e o fato impositivo são unos e indivisíveis, logo, ao transpormos essas categorias jurídicas ao caso concreto, elas nunca colidiriam. Seguindo essa linha de raciocínio, o conflito só existe enquanto uma realidade *teórica prospectiva* do Direito, pois se pressupõe que todas as hipóteses de incidência, no caso concreto, infalivelmente incidirão sobre os fatos jurídicos, quando da efetiva aplicação da norma.

Se incidência e aplicação são coisas idênticas, uma vez que pressupor *incidência sem aplicação* seria o mesmo que dar vida autônoma ao sistema jurídico – em que funcionaria independentemente da atuação do intérprete –, só posso admitir o *conflito* enquanto uma probabilidade existente dentro do plano estático das normas.

Esse conflito só existe em abstrato.

Com isso quer-se dizer que o conflito existe para o Direito somente quando aplicado efetivamente no caso concreto, seja pela análise da norma jurídica, seja na valoração do fato para enquadrá-lo na moldura da norma; é apenas nesse momento que as inúmeras interpretações do texto legislativo tornam-se *reais*.

Esse *conflito real* ocorre no plano vertical das normas, quando hierarquicamente consideradas, e quando presentes ao mesmo tempo normas individuais e concretas, de um lado, e normas gerais e abstratas, de outro, tendo como caso típico o da sentença que contraria um enunciado sumular vinculante; ou quando a administração pública

interpreta norma de forma diversa do modo que vem sendo expressado pelo Poder Judiciário. Essa advertência se faz imprescindível, pois a Doutrina em geral alega e se preocupa com o conflito virtual, e com o conflito real simplesmente aceita-o, como se o sistema jurídico não tivesse uma resposta para esse problema. Mas quando admitimos o verdadeiro conflito, que existe quando da aplicação das normas, passamos a automaticamente a nos preocupar com a questão dos efeitos vinculantes dos precedentes judiciais, e conseqüentemente com a jurisprudência como legítima fonte do direito.

Por isso é correto afirmar que “Na realidade, toda a questão de uniformização do direito, nos leva a uma outra questão importante sobre o ordenamento jurídico atual, e que acomete diversas jurisdições ao redor do mundo: a crescente utilização da jurisprudência como fonte do direito, e, mediatamente, de preenchimento de lacunas legais”.²¹ Não poderia ser diferente. Pois a uniformização do direito pressupõe existência de casos concretos, donde surge o *conflito real* da aplicação das normas jurídicas. Defender em sentido contrário é crer na *incidência do texto* indiferentemente da aplicação. É crer na conversão automático do texto em norma jurídica, o que é contrário à nossa posição de distinção entre texto e norma. Deve-se ter em vista a lição de Guastini:

“En realidad, en el lenguaje jurídico común, el vocablo 'norma' es usado habitualmente de forma absolutamente irreflexiva, sin problematizar en exceso. En particular, la forma habitual de expresarse no distingue netamente entre textos normativos (las disposiciones, que son objeto de interpretación) y las normas propiamente dichas (los significados de las disposiciones, que son, en cambio, el producto de la interpretación). La omisión de esta distinción es lamentable, dado que oscurece el fenómeno de la disociación entre los textos y las normas: esto es, el hecho de que todo texto normativo es susceptible de una pluralidad de interpretaciones”²².

Assim, é deveras importante que o Direito apresente respostas concretas para o conflito existente nas normas jurídicas individuais e concretas, na medida em que estas também se tornam fontes do direito. Isso se reforça ao lembrarmos da crescente expansão do *critério pessoal* da norma jurídica individual e concreta mediante a criação

²¹ - FARINA, Fernanda Mercier Querido, Jurisprudência defensiva e a função dos Tribunais Superiores, *Revista de Processo*, São Paulo, ano 37, vol. 209, p. 105-144, julho 2012, p. 119.

²² - GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoría e de metateoría del Derecho*. Tradução Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 346.

de expedientes uniformizadores do direito, seja a implementação da Súmula vinculante, seja a criação da repercussão geral em Recurso extraordinário.

Uma vez que o critério pessoal da norma individual e concreta não se limita aos sujeitos da relação processual que deu origem à sua criação, pode-se atribuí-la o caráter de fonte de direito. E, vertendo isso para a realidade do Direito Tributário, significa dizer que a norma individual e concreta produz efeitos sobre a RMIT que será interpretada e considerada pelos contribuintes, gerando ora expectativas, ora garantias contra a atuação do Estado. E quando submetida uma questão de Direito tributário em sede de Recurso Extraordinário, devido à repercussão geral, automaticamente o critério pessoal da norma jurídica individual e concreta se expande para todos os contribuintes, ao menos para tornar real umas das possíveis interpretações extraíveis da RMIT prevista na norma jurídica geral e abstrata. Pois, “Como consequência inarredável, os recursos extraordinários julgados, e que portanto possuem a chamada repercussão geral, tem seus efeitos estendidos à toda a sociedade, *erga omnes*. Não poderia ser diferente, afinal a aceitabilidade do recurso está assentada exatamente na possibilidade de se transpor a matéria analisada no caso concreto à sociedade como um todo”²³.

²³ - FARINA, Fernanda Mercier Querido, Jurisprudência defensiva e a função dos Tribunais Superiores, *Revista de Processo*, São Paulo, ano 37, vol. 209, p. 105-144, julho 2012, p. 135.

III – DA LEGITIMIDADE DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM CASOS DE INCOMPATIBILIDADE NO PLANO HORIZONTAL DAS NORMAS

A possibilidade de modulação das normas expedidas pelo Poder Judiciário reside na simples constatação que o ato judicial não pode ser visto como a Lei entre as partes, senão como a justiça entre as partes. Fosse a Lei entre as partes não se poderia explicar porque em muitas situações a jurisprudência se posiciona de certa maneira, ao passo que a Lei na qual se pautou permanece imutável.

Como bem leciona Eduardo Couture, se a voz da sentença fosse a mesma da Lei, muitos fenômenos jurídicos seriam inexplicáveis, e não se poderia justificar de maneira alguma por quê a jurisprudência se altera numa questão ao decorrer do tempo, ao passo que a Lei, para o mesmo caso, não²⁴. O autor questiona em nome de qual princípio de lógica jurídica argumentaríamos para sustentar a constante contradição entre Lei e jurisprudência, se realmente esta última fosse porta-voz da vontade da Lei. E arremata dizendo que “La tesis de que la sentencia es la ley del caso, proclama algo más que la ejecutoriedad de los fallos: proclama la infalibilidad de los jueces. Y esto se encuentra mucho más allá de lo que consiente la teoría general del derecho”²⁵.

Partindo-se dessa premissa, nada mais legítimo do que a jurisprudência reconhecer as falhas ocasionadas pela Lei *para dar autoridade às possíveis interpretações decorrentes do texto legislativo*, criando porém limites temporais para o uso de determinadas *normas* quando divergentes entre si, ainda que se tratem de normas restritas a um âmbito pessoal, como procede com as normas individuais e concretas.

No direito brasileiro, como observa Renata Elaine Silva, a “possibilidade de modulação dos efeitos da decisão na declaração de inconstitucionalidade não é um assunto recente. Em verdade, o que é recente é a prescrição do tema no Direito Positivo e a difusão dele na Ciência do Direito”²⁶. Pois em 31 de maio de 1977 o Supremo Tribunal Federal se manifestou nesse sentido, no âmbito do Recurso Extraordinário nº

²⁴ - COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Tomo I, Buenos Aires: Ediar Soco Anón. EDITORES, p. 80.

²⁵ - COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Tomo I, Buenos Aires: Ediar Soco Anón. EDITORES, p. 80-81.

²⁶ - - SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 170, p. 52-63, novembro 2009, p. 52.

79.343/BA²⁷. Destarte, é lícito afirmar que, desde então, “o Supremo já vem discutindo a possibilidade de excepcionar os efeitos retroativos *ex tunc* em decisão em controle de constitucionalidade que possa causar insegurança jurídica ou que tenha como questão de fundo matéria de excepcional interesse social”²⁸. Tratam-se de casos “cujas decisões declaratórias culminarão em *consequências que não seria lícito ignorar*”²⁹.

Com isso, quer se ilustrar que a questão de modular os efeitos de uma decisão judicial tem importância fundamental no aperfeiçoamento do Direito, tratando-se de preocupação genuína da própria Teoria do Direito. O fato de a matéria ter sido incluída no Direito Positivo pela Lei 9.868/99 veio mais como uma forma de *legitimação* do que de *validade* do ato judicial que modula os efeitos da decisão, especialmente em se tratando de corte superior.

Vertendo essas considerações ao caso concreto, cabe demonstrar que no fato jurídico da *atividade das farmácias de manipulação* há a necessidade de se admitir a validade concomitante de duas normas individuais e concretas, ambas como parte do *sistema jurídico válido*, para, só depois de restabelecida a harmonia do ordenamento jurídico por decisão do Supremo Tribunal Federal, excluir uma delas para os casos futuros. Ora, se nas situações em que o grau de *invalidade* é extremo, i.e., *inconstitucionalidade*, permite-se a modulação dos efeitos para eventos vindouros, mais razoável e legítimo mostra-se a modulação nos casos de *incompatibilidade horizontal de normas*. Lembrando que a incompatibilidade horizontal, na atividade de manipulação de medicamentos, figura-se somente e exclusivamente no plano lógico, vez que no concreto e individual a moldura da norma permite tal realidade.

Em outro modo de dizer, se na modulação dos efeitos permite-se a validade de norma considerada inconstitucional para os casos em que já foi aplicada, também deve-se presumir a validade da norma (individual e concreta) considerada posteriormente como inválida, por incompatibilidade lógica à norma geral e abstrata, aos fatos jurídicos nos quais houve sua aplicação. Isso porque nesta última situação a incompatibilidade

²⁷ - - SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 170, p. 52-63, novembro 2009, p. 52.

²⁸ - SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 170, p. 52-63, novembro 2009, p. 53.

²⁹ - SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 170, p. 52-63, novembro 2009, p. 53.

existe apenas no âmbito da lógica-formal, pois no plano concreto a compatibilidade revela-se possível.

A hipótese de modulação dos efeitos na incompatibilidade horizontal de normas figura-se igualmente legítima se considerarmos que a decisão posta no âmbito do Recurso Extraordinário objetiva *encerrar a vigência temporal de uma das normas*, e não necessariamente retirar sua validade. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal pode manter intacto o dispositivo normativo, todavia retirar a vigência de uma das normas possíveis que estavam presentes na moldura da norma geral e abstrata, de modo que somente a eleita vigente estará apta a qualificar “os fatos e determinar o surgimento dos efeitos de direito, dentro do limite que a ordem positiva estabelece [ou da ordem estabelecida pela decisão judicial] no que concerne ao espaço e no que concerne ao tempo”³⁰. Esse raciocínio, a propósito, já vem sendo defendido para as normas declaradas inconstitucionais, como se percebe do seguinte texto:

“para isso, deve-se entender que a declaração de inconstitucionalidade não retira a validade da lei, ou seja, não altera seu *status* de relação de pertinencialidade com o sistema, pois a norma posta pela autoridade competente (legislador) continua com sua existência no mundo jurídico inalterada. O juiz, quando declara que a lei ou ato normativo é inconstitucional, apenas altera sua força propulsora de referidas condutas, ou seja, altera a vigência [...]”³¹

Em verdade, a modulação dos efeitos na incompatibilidade horizontal tem mais argumentos lógico-jurídicos do que a realizada em casos de inconstitucionalidade. Porque neste último caso a nulidade é quase sempre em virtude de conflito irreconciliável no âmbito material entre normas de diferentes graus hierárquicos, ou seja, cujas fontes são diferentes dispositivos normativos, ao passo que na incompatibilidade horizontal (abordada neste trabalho), o que existe, na maioria dos casos, é uma contradição prospectiva de normas decorrentes de um mesmo texto normativo, mas que se colidem *somente* se consideradas num mesmo âmbito temporal, espacial e pessoal.

³⁰ - CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 117.

³¹ - SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 170, p. 52-63, novembro 2009, p. 57.

Em síntese, na declaração de inconstitucionalidade há contradição e colisão, ao passo que na invalidade por incompatibilidade horizontal há contradição sem colisão.

Nesse cenário, vale transcrever a lição de Ordáñez, ao esclarecer a estrutura lógica de regra de nulidade das normas de diferentes hierarquias:

“Cuando se tiene N/AM (nulidad condicionada por una modalidad del ámbito material) entonces la fecha final de vigencia del AT está condicionada a que la norma tenga un contenido determinado específico, i.e, contrario, por ejemplo, a la constitución o la ley (inconstitucionalidad o ilegalidad) o cualquier otra irregularidad de carácter material. Es el caso de los conflictos normativos entre normas de diverso grado, establecido por el órgano competente, en e procedimiento especificado por el Derecho. Si se establece que N/AM por conflicto normativo, esto va unido a un procedimiento realizado por ciertas personas”³².

Uma vez estabelecida a possibilidade de modulação dos efeitos em Recurso Extraordinário, cabe destacar que isso só pode ser possível se: a) tratar de situação de conflito objetiva; b) as fontes normativas que deram origem às normas em conflito forem as mesmas, ou se as normas originam de fontes de natureza diversas (ato normativo da Receita Federal vs. ato normativo dos municípios) e inexistente critério normativo de desempate, tal quando ocorre conflito ante a complexidade do fato jurídico, que impede adjetiva-lo como parte da RMIT deste ou daquele imposto; c) as normas tenham sido produzidos dentro de um mesmo lapso temporal; d) se nenhum dos dispositivos normativos que deram azo às normas colidentes tenham sido declarados inconstitucionais, ou por qualquer outro motivo estejam carente de vigência.

Pois bem.

No caso das farmácias de manipulação, é preciso lembrar que a Receita Federal extraiu uma norma jurídica geral e abstrata, ao interpretar o fato jurídico “*atividade manipulação*” como um retrato do aspecto material da RMIT do ICMS, que permite concluir que não se trata de prestação de serviço, logo, a inclusão dessas empresas no regime do Simples seria inequívoca. Num raciocínio às avessas, partindo da Lei Complementar 116/2003 aos fatos, o município classifica a atividade de manipulação como prestação de serviço, e por isso sujeito à incidência do ISS. Essa confusão é

³² - ORDÓÑEZ, Ulises Schmill. La derogación y la anulación como modalidad del ámbito temporal de validez de las normas jurídicas, *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 19, p. 229-258, 1996, DOXA p. 238.

possível, uma vez que a hipótese de incidência “não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha *certos caracteres*, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa”³³.

A Receita expede a norma jurídica ao examinar o fato imponible, ao passo que os municípios se baseiam na hipótese de incidência; e, ao término, as conclusões são confrontantes. Daí porque se comprova que a unicidade da hipótese de incidência e do fato imponible é uma verdade abstrata, e inexistente um critério de preponderância quando há dúvida quanto a metodologia de *criação da norma*, se a partir do texto ao fato, ou do fato à norma.

Tais considerações nos revelam se tratar de um *conflito objetivo*, já que a Lei 116/2003 determina algo contrário ao previsto pelo Ato Declaratório da Receita Federal, além de que devemos considerar o princípio da boa-fé objetiva, cujo âmbito de aplicabilidade “extrapola o campo do direito privado e alcança, igualmente, as matérias atinentes ao direito público, como o direito administrativo e tributário”³⁴. Nesse sentido, deve-se lembrar que a “instituição e cobrança de tributos não se resume a uma mera atividade de arrecadação do Estado. Pelo contrário, o tributo possui uma fundamentação, uma razão especial de ser, a saber: fornecer condições materiais para que o Estado para cumprir [sic] com suas obrigações constitucionais”³⁵.

Demais disso, nota-se que o conflito decorre da interpretação de fontes diversas, pois ainda que caiba à Lei Complementar delimitar os conflitos de competência, por força do previsto no art. 146, III, da Constituição Federal, a Lei Complementar 116/2003, ou qualquer outra, tem a competência de determinar a natureza do *fato jurídico* como sendo um serviço ou um comércio, pois este deve ser qualificado à luz de todo o ordenamento jurídico e com base em conceitos trazidos por outras linguagens científicas. A única exceção a esta regra é quando a Lei faz uso do expediente das ficções jurídicas, mas isto deve estar claro na Lei, o que não é o caso da Lei

³³ - ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 61.

³⁴ - KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do Princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 105, jul.-ago., 2012, p. 352.

³⁵ - KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do Princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 105, jul.-ago., 2012, p. 355.

Complementar 116/2003, cuja pretensão de listar a atividade no rol anexo limita-se em enquadrá-lo como *prestação de serviço*. Nada mais.

Seguindo essa ordem, lembra-se que as normas em conflito decorrem dentro de um mesmo lapso temporal, já que ambas se baseiam no mesmo ordenamento jurídico, e os conflitos surgem de forma concomitante, ainda que em casos diversos. E ainda nenhum dos dispositivos utilizados como fonte de interpretação foram revogados ou tiveram sua constitucionalidade atacada (Lei Complementar 116/03).

Se assim é, existem razões suficientes para diferentes contribuintes, que exercem atividade de manipulação de fármacos, serem tratados de modo diverso; um deve ser mantido na sua opção pelo Simples Nacional, ao considerar sua atividade como comércio; o outro deve ter mantida sua posição de recolher somente ISS. Conforme exposto acima, estamos diante de uma situação objetiva, cujo conflito decorreu de atos expedidos pelo próprio Poder Público – falha na Receita Federal e imprecisão da Lei Complementar 116/2003 –, bem assim as normas foram expedidas dentro de um mesmo lapso temporal, com base em leis todas vigentes e consideradas válidas. Essas condições materiais nos leva a aplicar os denominados “*derechos de igualdad definitivos abstractos*” como bem definidos por Alexy, *vide*:

“Dos son los *derechos de igualdad definitivos abstractos*; el derecho a la igualdad de tratamiento cuando no existe ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, y el derecho a ser tratado desigualmente cuando existe una razón suficiente para que este ordenado un tratamiento desigual. A estos dos derechos corresponden las normas de tratamientos igual y desigual presentadas más arriba: (7) Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento igual; (9) Si hay una razón suficiente par ordenar un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento desigual”³⁶.

A propósito, deve-se lembrar que o princípio da igualdade “Como princípio deve ser considerado como o aplicador da proporcionalidade do Direito, isto é, a aplicação de uma equidade e de uma ponderação dentro das situações fáticas”³⁷.

³⁶ - ALEXY, Robert. *Teoria de Los Derechos Fundamentales*, trad. Ernesto Garzón Valdés, Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 415-416.

³⁷ - GONÇALVES, Antonio Baptista. Constitucionalismo e Neoconstitucionalismo, *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, ano 19, vol. 77, p. 11-39, out.-dez, , 2011, p. 27.

Enfim, ambas as normas – a que entende cabível opção pelo simples e que entende sujeita a atividade do ISS – são válidas, mas cabe agora ao Supremo Tribunal Federal decretar o fim da vigência de uma delas, ou mesmo estabelecer outros limites para o âmbito temporal delas. É dizer que o Supremo Tribunal Federal não retira a validade da norma, mas a vigência, e assim pode “deslocar a data de sua eficácia para o momento do trânsito em julgado da decisão ou outro momento qualquer fixado no tempo, que pode ser inclusive prospectivo, ou seja, dito de outro modo, alarga o âmbito temporal coincidente com a data de declaração da inconstitucionalidade naquela outra”³⁸.

Aos feitos pretéritos, entretanto, ambas as normas devem ser chanceladas como válidas, tendo aplicação conjunta em favor do contribuinte, para efeito de se prejudicar os que fizeram opção dentro das normas gerais e abstratas dispostas a ele, tudo em homenagem à *lógica-jurídica* e em reconhecimento à imperfeição inerente do ato interpretativo ao transpor a linguagem da lógica-formal à do mundo real. De mais a mais, cabe inteira aplicação o princípio da boa-fé objetiva, pois este se revela num modelo de conduta “centrado na exigência de lealdade, o qual se volta à proteção de expectativas criadas. Mediante sua aplicação, o Direito procura prestigiar as expectativas depositadas pelas pessoas no comportamento correto e leal de suas contrapartes, em quaisquer relações, sejam elas contratuais ou não”³⁹. Como explica Kugler:

“Neste contexto, o princípio da boa-fé objetiva se aplica tanto aos contribuintes, no seu comportamento diante de seus deveres fiscais, quanto ao Fisco, com relação as suas interpretações e atuações. Sua aplicação se dá com vistas a garantir justiça à relação entre Estado e contribuinte, mediante a defesa das expectativas legítimas de ambas as partes, bem como mantendo uma estabilidade mínima entre as relações tributárias [...]”⁴⁰.

Em resumo, o sistema jurídico determina que as expectativas criadas pelo Fisco sejam garantidas pelo Poder judiciário como dever de lealdade, próprio do princípio da

³⁸ - SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 170, p. 52-63, novembro 2009, p. 59-60.

³⁹ - KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do Princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 105, jul.-ago., 2012, p. 347-348.

⁴⁰ - KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do Princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 105, jul.-ago., 2012, p. 356.

boa-fé objetiva. E, mais do que isso, as normas que fundamentam pretensões antagônicas entre si foram extraídas de um conflito objetivo, e em momento algum elas são nulas, já que descendem de uma mesma linha hierárquico-normativa, sem colidirem, conquanto os aspectos pessoal, espacial e temporal de cada norma aplicada a um determinado caso diferente dos da outra.

CONCLUSÃO

A indeterminação das normas são uma realidade cada vez mais presente no Direito Brasileiro, de modo que cabe à Doutrina tomar para si o papel de apresentar as soluções para esses casos. Essa é a função primordial da Doutrina, e, se ao contrário disso, ela enfatizar a incerteza do Direito dentre as tantas e tantas possibilidade de interpretação, o Direito deixará de ser considerado como algo certo, previsível e solucionador de conflitos.

Esse alerta é função de que o Poder Judiciário tem encontrado conforto nos ensinamentos doutrinários ao julgarem sem a mínima preocupação com coerência, seja obedecendo seus próprios precedentes, seja adotando posicionamento de tribunais hierarquicamente superiores. O conforto está no simples fato de que a Ciência do Direito tem revelado sério ceticismo quanto à certeza das normas, e assim dá fundamento para que juízes julguem sob fundamentos diversos, desde que devidamente enquadrados numa aparente e já flexível moldura da norma.

A ideia de libertação do intérprete sobre o modelo jurídico legalista deve vir acompanhada de sérios cuidados, para que o campo de probabilidades não seja explorado maliciosamente, apenas para satisfazer desejos pessoais dos intérpretes. O equilíbrio é o escopo a ser buscado pelos operadores do Direito. É salutar a observação de Hart, no sentido de que, em determinadas épocas e sistemas jurídicos, há ou a necessidade de conciliar o Direito com a ideia de certeza e estabilização, ou com a busca de se permitir uma mutação quase que permanente do Direito ao interpretar-se as normas⁴¹. É preciso evitar a oscilação entre extremos, e para tanto “devemos nos lembrar que a incapacidade humana de prever o futuro, a qual está na raiz dessa imprecisão, tem graus variáveis; e que os sistemas jurídicos suprem essa incapacidade com uma correspondente variedade de técnicas”⁴².

Dentre as técnicas utilizadas para evitar esses extremos está a modulação dos efeitos da vigência das normas quando estas se contradizem mas não necessariamente se colidem, tal como as normas jurídicas individuais e concretas aplicadas a situações de conflito objetivas, como a da incidência de ISS ou ICMS nas atividades das farmácias

⁴¹ - HART, H. L. A. *O conceito de Direito*, trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara, São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.169.

⁴² - HART, H. L. A. *O conceito de Direito*, trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara, São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 169.

de manipulação. Essa flexibilização deve ser vista como próprio desiderato do Estado Democrático de Direito, pois “Uma sociedade que se pretende democrática não pode instituir uma Constituição fechada, rígida, mas sim, aberta e com alguma flexibilidade e, o principal: com o princípio da proporcionalidade para viabilizar a parcimônia das situações equilibrar a balança da desigualdade na relação do Estado com os membros da Federação”⁴³.

Além disso, outros princípios são determinantes para a utilização da técnica de modulação, como o da boa-fé objetiva que assegura a expectativa criada pelo Estado aos contribuintes, e o da igualdade que determina tratamento diferenciado de contribuintes quando existem razões fáticas e jurídicas para essa discriminação. E para as farmácias de manipulação a conclusão é que ambas as normas, a que afasta o ISS e a que determina sua incidência, somente são incompatíveis horizontalmente, motivo pelo qual nenhuma deve prevalecer em detrimento da outra, ao menos até sobrevenha decisão definitiva no RE 605.552, quando então deverá ser modulado os efeitos para frente, assegurando as posições dos contribuintes até aqui tomadas.

⁴³ - GONÇALVES, Antonio Baptista. Constitucionalismo e Neoconstitucionalismo, *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, ano 19, vol. 77, p. 11-39, out.-dez, 2011, p. 26-27.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoria de Los Derechos Fundamentales*, trad. Ernesto Garzón Valdés, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ARAÚJO, Nicolas Mendonça Coelho de. CAMPOS, Hélio Silvío Ourém. Recurso Especial Repetitivo: paradigma e segurança jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 103, p. 363-383, mar.-abr. 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CALAMANDREI, Piero. *Los Estudios De Derecho Procesal En Italia*, traducción de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-américa, 1959.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CATANIA, Alfonso. Fondamento del diritto e prospettiva normativistica, *Rivista Internazionale di filosofia del diritto*, Milane, ottobre/dicembre, IV, LXXIV, p. 594-604, 1997..

COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Tomo I, Buenos Aires: EDIAR Soco Anón. EDITORES, p. 80-81.

FARINA, Fernanda Mercier Querido. Jurisprudência defensiva e a função dos Tribunais Superiores, *Revista de Processo*, São Paulo, ano 37, vol. 209, p. 105-144, julho, 2012.

GONÇALVES, Antonio Baptista. Constitucionalismo e Neoconstitucionalismo, *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, ano 19, vol. 77, out.-dez, p. 11-39, , 2011.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo: estudios de teoría e de metateoría del Derecho*. Tradução Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 2000.

HART, H. L. A. *O conceito de Direito*, trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara, São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do Princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, vol. 105, jul.-ago., 2012.

LAMY, Eduardo de Avelar. Súmula Vinculante, *Revista de Processo*, São Paulo, a. 30, n. 120, p. 112-137, fev. 2005.

MALLET, Estêvão. A jurisprudência sempre deve ser aplicada retroativamente?, *Rev. TST*, Brasília, vol. 71, nº 3, set/dez 2005.

ORDÓÑEZ, Ulises Schmill. Derecho y Lógica. Disponível em: http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/public/01338308644248274088802/isonomia01/isonomia01_01.pdf?portal=4.

ORDÓÑEZ, Ulises Schmill. La derogación y la anulación como modalidad del ámbito temporal de validez de las normas jurídicas, *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 19, p. 229-258, 1996, DOXA, disponível em: http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/public/12726106447813728543435/cuaderno19/Doxa19_13.pdf?portal=4. Acesso em 06.03.2013.

SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 170, p. 52-63, nov. 2009.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. Segurança jurídica e Processo: Recursos, Coisa julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)Constitucionalidade, IN: *Curso de Especialização em Direito Tributário*, Estudo analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, 187-221, Rio de Janeiro, Forense.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil*. Disponível em: [http://www.professormarinoni.com.br/manage/pub/anexos/20090909021912Common_law.doc]. Acesso em 30 set. 2009.