



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÕES ORDINÁRIAS. MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. ISS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. ARBITRAMENTO. IRREGULARIDADE.

1. A manipulação de medicamentos por encomenda caracteriza hipótese de incidência do ISS e não do ICMS. Item 4.7 da lista anexa à LC 116/03. Orientação do STJ.

2. Inexistência de decadência de parcela do crédito questionado. O termo “exercício seguinte” a que se refere o art. 173, I do CTN equivale ao ano civil e não ao período específico de apuração do tributo. Inteligência do art. 34 da Lei 4.320/1964. Tributo sujeito a lançamento por homologação e que não foi objeto de constituição e pagamento pelo sujeito passivo.

3. São premissas do arbitramento (art. 148 do CTN): a) que ocorra somente em casos particulares, tais quais a omissão ou o uso de má-fé do sujeito passivo na apuração da base de incidência que reflita o efetivo fato jurídico tributário; b) que utilize critérios técnicos e razoáveis na sua apuração, não podendo ser abusivo ou utilizado como forma de sanção; c) que, finalmente, reserve ao contribuinte a avaliação contraditória (art. 148, parte final, do CTN).

No caso dos autos, não houve motivação suficiente para a desconsideração dos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, os quais especificavam devidamente a origem da receita e permitiam a identificação do serviço farmacêutico, conforme o laudo pericial elaborado em juízo. Serviços que foram equivocadamente oferecidos à tributação pelo ICMS, mas que estavam devidamente identificados na contabilidade do contribuinte. Base de cálculo arbitrada de maneira abusiva, uma vez que considerada a receita bruta total da autora quando era de conhecimento do Fisco que parte do objeto social da empresa não justificava a incidência de ISS. Nulidade dos autos de lançamento.

RECURSO DESPROVIDO. VOTO DIVERGENTE QUANTO AO FUNDAMENTO.



CRLC
Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL

PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-
28.2019.8.21.7000)

COMARCA DE CARLOS BARBOSA

MUNICIPIO DE CARLOS BARBOSA

APELANTE

BIOFORMULA FARMACIA DE
MANIPULACAO LTDA

APELADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, **à unanimidade, em negar provimento ao recurso.**

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além do signatário, os eminentes Senhores **DES. IRINEU MARIANI (PRESIDENTE) E DES. SÉRGIO LUIZ GRASSI BECK.**

Porto Alegre, 18 de fevereiro de 2020.

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL,
Relator.

RELATÓRIO

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL (RELATOR)

Trata-se de apelação cível interposta pelo MUNICIPIO DE CARLOS BARBOSA de sentença de total procedência de **duas** ações ordinárias ajuizadas por BIOFORMULA FARMACIA DE MANIPULACAO LTDA



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

contra MUNICIPIO DE CARLOS BARBOSA, reconhecendo a inexigibilidade de cobrança de ISS, pela ausência de serviço de manipulação de medicamentos, e a nulidade dos Autos de Lançamento nº 149, 150 e 151.

Inconformada, alega o apelante que a cobrança do ISS é legal. Defende que a Lei Complementar nº 116/03 contém, no item 4.7, os serviços farmacêuticos, que são delimitados pela Resolução 499 do Conselho Federal de Farmácia. Aduz que, apesar de a Resolução 499 ser omissa quanto à manipulação de medicamentos, o artigo 1º, § 2º, estabelece que outros serviços podem ser executados. Menciona que a Resolução 467 estabelece a manipulação, sendo, portanto, tributável, seguindo os mesmos moldes de precedentes relativos a programas de computador ou de serviços gráficos, segundo o STJ. Refere que o item 4.7 da Lei possui interpretação extensiva, compreendendo uma variedade de serviços. Postula o reconhecimento da incidência do ISS sobre o serviço de manipulação de fármacos. Por fim, assevera que o STF reconheceu repercussão geral de RE que trata de conflito entre tributos de ICMS e ISS sobre farmácias de manipulação, requerendo seu sobrestamento e pré-questiona a matéria para eventual recurso às Instâncias Superiores (fls. 478/484v).

Em resposta, defende a apelada a manutenção da sentença. Discorre que, caso se entenda pela incidência do ISS na materialidade em discussão, parte dos créditos estão caducos (período anterior a julho de 2004, tendo em vista que o lançamento é mensal – art. 20, II da Lei Municipal n.º 1.710/03 – e decorrido o prazo do art. 173, I do CTN. Refere ainda que o entendimento pela incidência do ISS justificaria a incidência da alíquota privilegiada (art. 8º da Lei Municipal n.º 1.710/03). Afirma que o lançamento considerou todo o faturamento da apelada, sendo que parte dele foge à base do cálculo do ISS, como as operações de comercialização de medicamentos prontos e produtos industrializados.



CRLC
Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Advoga, por fim, o efeito confiscatório da multa aplicada em patamar de 200%. Pede o provimento (fls. 488/500).

O órgão do Ministério Público declina da intervenção (fl. 502).

É o relatório.

VOTOS

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL (RELATOR)

1. Admissibilidade.

Conheço do recurso, porquanto preenchidos os pressupostos de admissibilidade.

2. Mérito.

2.1. Medicamentos manipulados – ISS x ICMS.

A controvérsia gira em torno do enquadramento de uma das atividades da empresa – farmácia de manipulação – como fornecimento de mercadoria ou prestação de serviço, emergindo daí a consequência jurídica tributária e o deslinde da questão posta em debate.

O Direito Constitucional Tributário aponta as diretrizes e os ditames do sistema Tributário Nacional, iniciando pela Constituição Federal e seguindo pela disciplina imposta pela legislação complementar que, conforme art. 146 da CF, deve dispor sobre os conflitos de



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A Constituição Federal determina que ***o ICMS incidirá sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios*** (art. 155, § 2º, IX, b, da CF).

Entretanto, quando o serviço prestado for incluído na competência tributária dos municípios, vale dizer, quando o serviço está discriminado na lista anexa à lei de natureza complementar que regula o ISS (Dec.-Lei 406/68 até 31/7/2003 e LC 116/03 no período posterior), haverá hipótese de incidência de competência dos Municípios.

Portanto, em princípio, o fornecimento de materiais – mercadorias – com agregação de mão-de-obra está sujeito ao ICMS, salvo se houver previsão na lista do ISS.

O problema é que muitas vezes o enquadramento na lista de serviços não é evidenciado, daí emergindo os conflitos de competência entre Estados e Municípios para fins de definição da atividade – se é venda de mercadoria ou prestação de serviço – e, via de consequência, para a incidência do ICMS ou do ISS.

São exemplos disso a controvérsia acerca do tributo incidente sobre os *softwares* de prateleira e produzidos sobre encomenda.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

No caso dos autos, a meu ver, está-se diante uma nítida prestação de serviço, cujo enquadramento da atividade se encontra no item 4.7 da lista de serviços anexa à LC 116/03 *“serviços farmacêuticos”*.

Cumpra esclarecer que o teor da lista é taxativo no todo, mas exemplificativo nos itens. Isso significa que *“não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente.”* (Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed., Forense, 1977, p. 71). Assim, o serviço prestado não necessita estar literalmente descrito na lista, bastando, para o enquadramento, que seja identificado, por analogia, com algum dos itens.

E, no caso, o enquadramento é incontestável. Logo, em estando a atividade prevista no item 4.7 da lista, é o ISS que deve incidir na hipótese que se está a tratar.

Ora, a prestação do serviço é evidente, pois, em regra, os médicos prescrevem medicações formuladas pelas farmácias em questão objetivando uma personalização da dose para determinado paciente, e isso envolve uma outra questão, a da dosificação (como comprova, no caso, a resposta ao quesito n.º 2 do laudo pericial – fl. 399). E por que isso? Porque a questão da dosificação, em determinadas situações médicas, pode levar a reações idiossincrásicas nesse paciente. Isso pode ser tão sério e grave que pode chegar a algumas situações denominadas na área médica como prescrições subclínicas, cujas consequências todos nós sabemos quais são, ou seja, a ineficácia do que foi prescrito, ou então uma dosificação superclínica, que, por exemplo, em questões de ordem de medicação antibiótica ou ansiolítica, pode também levar a sérias consequências, bem como a elaboração/dosificação de medicação antidepressiva.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Refiro isso de forma rápida, porque me parece que, com esses argumentos, resta evidenciado que o consumidor procura um serviço junto a uma farmácia de manipulação, e não uma mercadoria.

Portanto, não há falar em hipótese de incidência de ICMS.

Por fim, cabe salientar que a existência de repercussão geral reconhecida sobre o tema não inviabiliza o julgamento da questão, destacando-se a posição do STJ sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO EM VIRTUDE DA ADMISSÃO DE REPERCUSSÃO GERAL. DESNECESSIDADE NO CASO. SERVIÇOS FARMACÊUTICOS. FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ISS. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. No que concerne ao pleito de suspensão do presente feito, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada na vigência do Código de Processo Civil de 1973, não incidindo na espécie, o § 5º do artigo 1.035 do CPC/2015.

2. Desse modo, prevalece o entendimento consolidado nesta Corte no sentido de que a pendência de julgamento, no STF, de Recurso Extraordinário submetido ao rito do art. 543-B do CPC, não enseja sobrestamento dos Recursos Especiais que tramitam no STJ.

3. A partir da vigência dessa Lei Complementar 116/03, 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 sujeito a ICMS, mas a ISS. Precedentes.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

4. Agravo interno não provido.
(AgInt no AREsp 1176653/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2018, DJe 24/05/2018)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ISSQN OU ICMS. FORNECIMENTO DE SOLUÇÕES E EMULSÕES ENTERAIS E PARENTERAIS. SERVIÇOS DE MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. INCIDÊNCIA. ISSQN. ATIVIDADE QUE CONSTA NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 118/03.

1. Recurso especial em que se discute o imposto cabível sobre o fornecimento a estabelecimentos hospitalares de soluções e emulsões enterais e parentais.

2. Hipótese em que o Tribunal de origem declarou que, embora irrefutável a finalidade alimentar das soluções e emulsões produzidas pela empresa autora da ação, prepondera-se o propósito medicamentoso no uso ou emprego desses produtos.

3. "A jurisprudência desta Corte orienta-se no sentido de que o fornecimento de medicamentos manipulados, operação mista que agrega mercadoria e serviço, está sujeito a ISSQN e, não, o ICMS, tendo em vista que é atividade equiparada aos "serviços farmacêuticos" (AgRg no REsp 1.447.225/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/02/2015, DJe 07/05/2015). Nesse sentido: AgRg no AREsp 445.591/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2014, DJe 24/11/2014; AgRg no Ag 1.389.891/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 02/08/2012.

4. "O reconhecimento da repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, da matéria ora em apreciação, não acarreta o sobrestamento do exame do presente Recurso Especial, sobrestamento que se aplica, no STJ, somente aos Recursos Extraordinários interpostos contra acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil" (AgRg no AREsp 66.854/GO, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 01/07/2015).



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Agravo regimental improvido.
(AgRg no REsp 1538357/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 14/09/2015)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISSQN. SERVIÇOS FARMACÊUTICOS. MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. SERVIÇOS CONSTANTES NO ITEM 4.07 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.

1. O fornecimento de medicamentos manipulados, entendido como uma operação mista, ou seja, que agrega mercadoria e serviço, está sujeito a ISSQN e, não, a ICMS, tendo em vista que é atividade equiparada aos "serviços farmacêuticos", expressamente previstos no item 4.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Precedentes.

2. Agravo regimental improvido.
(AgRg no Ag 1212016/PE, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/05/2010, DJe 15/06/2010)

Dessa forma, diversamente do entendimento exarado na sentença, penso que andou bem a Municipalidade ao considerar a materialidade em discussão como inserida no item 4.7 da lista de serviços anexa à LC 116/03.

Passo, ao enfrentamento das demais questões.

2.2. Da decadência.

Afirma o recorrido que a Fazenda decaiu do direito de lançar os créditos de ISS anteriores a julho de 2004, uma vez que o tributo é lançado mensalmente – art. 20, II da Lei Municipal n.º 1.710/03 –, de maneira que a expressão “exercício seguinte” do art. 173, I do CTN deve ser lida de acordo com o período de apuração do tributo em espécie discutido.



CRLC
Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Não merece acolhimento a arguição.

O ISS, como regra, é lançamento por homologação, em que há o dever de informação e pagamento do tributo pelo próprio contribuinte, sendo que, na ausência de ato constitutivo por parte deste, o Fisco tem o direito de lançar a contar do ano seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

Entende-se por “exercício seguinte” o ano subsequente, uma vez que o termo se refere ao exercício financeiro para fins de controle e balanço orçamentário, o qual coincide com o ano civil, na forma do art. 34 da Lei 4.320/1964.

De outro lado, a alegação de que a expressão se equipara ao período de apuração do tributo não encontra amparo em outros dispositivos do sistema jurídico. Pelo contrário, a lógica infirma a pretensão de harmonia prática, por exemplo, das regras do art. 150, § 4º do CTN e do art. 173, I do CTN (isto quanto há pagamento por parte do contribuinte no lançamento por homologação).

Assim sendo e considerando que a intimação do contribuinte para prestar informações indispensáveis ao lançamento (art. 173, parágrafo único do CTN) ocorreu em agosto de 2009 (fl. 56), entendo que não está caracterizada a decadência do direito de lançar do Município.

Logo, igualmente afastado a arguição.

2.3. Do arbitramento da base de cálculo.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

A insurgência no ponto está pautada na alegação de que o Município indevidamente arbitrou os valores devidos a título de ISS, quando, em verdade, as informações prestadas pela apelante estavam suficientemente claras a inviabilizar o arbitramento.

A questão diz respeito à aplicabilidade do art. 148 do CTN, que dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é de conhecimento de todos, a base de cálculo arbitrada é aquela apurada pelo fisco de forma indireta, por estimativa, em casos específicos em que o contribuinte falha na apuração da base de cálculo real, ou que, por outro motivo, não há elementos para sua obtenção.

Por conseguinte, é muito difícil que a base de cálculo arbitrada necessariamente corresponda à base manifestada pelo fato jurídico tributário, exatamente pela ausência de escrituração ou pela sua inidoneidade. Entretanto, é imprescindível que, ao se efetivar o arbitramento, almeje a autoridade fiscal uma estimativa que mais se aproxime do valor das operações tributadas, utilizando critérios técnicos e razoáveis na sua apuração, vedado, portanto, eventual exagero fruto de retaliação ou perseguição ao contribuinte.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Isto porque **o arbitramento não é uma punição**, mas sim uma apuração da base de cálculo, não podendo se revestir de caráter sancionatório. Não se pode admitir que a estimativa da base de incidência possa servir de instrumento de sanção política por parte do fisco, conduta tal que deve ser rechaçada.

Ainda, é condição *sine qua non* para sua efetivação a avaliação contraditória, como garante o art. 148, parte final do CTN.

Assim manifestou-se o eminente Min. Carlos Velloso em artigo publicado na Revista de Direito Tributário n.º 63 (1994, p. 185) intitulado *O Arbitramento em Matéria Tributária*:

“Tratando-se de tributos que sejam calculados com base no valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, esclarece Baleeiro, ‘*o sujeito passivo pode ser omissivo, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão*’. Isto ocorrendo, a autoridade, deixando de lado os dados fornecidos pelo contribuinte, arbitrará o valor ou preço, ‘*louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável*.’ Esta faculdade de arbitrar, lembra Souto Maior Borges, ‘*não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que presidem a autuação dos órgãos da Administração fazendária*’, certo que o sujeito passivo poderá contestar o arbitramento realizado, no âmbito administrativo, avaliação contraditória, o que poderá ocorrer, também, em juízo, menos em razão da ressalva inscrita no mencionado art. 148, in fine, e muito mais em razão da garantia da prestação jurisdicional inscrita no art. 153, § 4º, da Constituição.”



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Em resumo, três são as premissas básicas do arbitramento: **a)** que ocorra somente em casos particulares, tais quais a omissão ou o uso de má-fé do sujeito passivo na apuração da base de incidência que reflita o efetivo fato jurídico tributário; **b)** que utilize critérios técnicos e razoáveis na sua apuração, não podendo ser abusivo ou utilizado como forma de sanção; **c)** que, finalmente, reserve ao contribuinte a avaliação contraditória (art. 148, parte final, do CTN). Observadas tais condições, a base de cálculo arbitrada é plenamente legal e constitucional.

Nos autos de lançamento em questão, a justificativa para o arbitramento é a de que *“a empresa apresentou documentos fiscais ou contábeis que não refletem a receita bruta realizada referente à prestação de serviços”* e *“que ficou constatada a omissão de receitas auferidas para fins de cálculo do imposto sobre serviços devidos”* (e.g. fls. 58 e 129 do processo n.º 144/1.10.0001380-0), restando ainda consignado que *“a empresa não apresentou Notas de Prestação de Serviços”* (e.g. fls. 59 e 130 do processo n.º 144/1.10.0001380-0) e que, *“com isso, arbitramos o valor do faturamento mensal, baseado no Livro de Receituário Geral, onde constam as manipulações realizadas pela empresa, calculadas pelo valor médio mensal de mercado”* (fls. 59 e 133 do processo n.º 144/1.10.0001380-0).

De outro lado, deve-se salientar que o objeto social da apelada não se restringe à manipulação de medicamentos, constituindo-se também do “comércio varejista de artigos de farmácia e drogaria”, conforme a Cláusula Terceira, à fl. 37 do processo n.º 144/1.10.0001380-0.

Como se vê, não poderia o fisco simplesmente desconsiderar tal abrangência do objeto social e considerar que a receita bruta total



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

constitui base de cálculo do ISS pela ausência de informação e pagamento do ISS incidente apenas sobre parte do objeto explorado pela empresa, a menos que os documentos fiscais não especificassem a origem das receitas e inviabilizassem a segmentação, o que não parece ser o caso dos autos.

Conforme a prova pericial produzida, tem-se que todas as prestações sob encomenda eram devidamente registradas no Livro de Receituário Geral (quesito 3 do laudo pericial – fls. 399/400 do processo n.º 144/1.10.0001380-0), sendo que todas as operações estavam devidamente respaldadas em notas fiscais (eram ofertadas à tributação do ICMS e por isso não há documentos fiscais de prestação de serviço), como demonstra o trecho que segue da prova pericial realizada em juízo:

“04) É prudente e oportuno que, existindo no livro de receituário geral, o nome dos pacientes e uma planilha registrada, detalhando a data de manipulação, posologia e substâncias, se afirme que houve efetivamente a prestação de serviço farmacêutico sob encomenda e, diante da omissão fiscal e contábil dessa receita, seja arbitrado o preço desses serviços tomando por base o preço médio de um serviço de manipulação de mercado?

Resposta:

No caso da Biofórmula do período em questão sempre que existe uma receita manipulada, esta é registrada no livro do receituário com todos os dados do paciente e o detalhamento do que foi efetivamente manipulado. Isso é exigência legal para que fique registrada a composição de cada medicamento. Estes medicamentos ou produtos foram feitos a partir de uma fórmula médica prescrita.

Se ocorresse a prestação de serviço farmacêutico sob encomenda e houver a omissão fiscal e contábil da receita pode-se arbitrar o preço desses serviços adotando-se o preço médio dos mesmos no mercado. No caso em questão, não houve omissão fiscal e contábil desta receita. Todas as vendas de



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

medicamentos adquiridos de terceiros e manipulados foram vendidos com nota fiscal.

Para melhor entendimento do Juízo o que existe é uma divergência entre uma “possível receita” arbitrada baseada em uma média de preços do mercado e uma “receita efetiva” baseada nas vendas empresa.

Para que as duas receitas fossem compatíveis, seria necessário que todos os estabelecimentos comerciais de um mesmo segmento vendessem produtos e mercadorias pelo mesmo preço, sem que fosse levados em consideração a qualidade dos produtos ou os custos de cada empresa.

09) Ocorreu, por parte do contribuinte, omissão de receita e não omissão de documento fiscal relativo aos produtos preparativos sob encomenda?

Resposta:

No período em questão não foi constatado por este perito a omissão de receita ou não emissão de nota fiscal. A farmácia Biofórmula emitiu nota fiscal de venda consumidor ou cupom fiscal em cada venda de medicamentos adquiridos por terceiros (comercialização) e o mesmo tipo de nota fiscal para as vendas dos medicamentos manipulados.

Todos os valores faturados do período em questão constam na contabilidade da empresa.

A Prefeitura Municipal arbitrou o faturamento com base no número de manipulações mensais e no valor médio do mercado.

Isso não significa que houve emissão de receitas ou não emissão de notas fiscais do que foi efetivamente vendido.

O que existe é um faturamento arbitrado com base em medidas de outros estabelecimentos e um faturamento efetivo pelo qual foram emitidas as notas fiscais.”

A prova pericial ainda demonstra que o arbitramento realizado pelo fisco supera o faturamento mensal da empresa no que tange aos medicamentos manipulados (fl. 401), *in verbis*:

“05) O Fisco Municipal apurou um valor médio de serviço de manipulação, preparo magistral, acima o valor de mercado ou, pode-se afirmar, os preços



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

apurados são extremamente prudentes e inclusive poderiam ser ditos, abaixo do valor de mercado praticado por empresas de igual ou menor porte?

Resposta:

O arbitramento adotado pelo fisco na maioria dos meses é superior ao faturamento real da empresa gerando uma diferença maior de R\$ 128.316,46 como se demonstra a seguir:

Mês Ano	Manipulados Empresa	Manipulados Fisco	Diferença
Mar/04	6.266,89	7.131,30	864,41
Abr/04	6.690,84	8.762,12	2.071,28
Mai/04	6.103,28	7.739,03	1.635,75
Jun/04	6.728,09	9.872,35	3.144,26
Jul/04	7.353,14	11.328,02	3.974,88
Ago/04	8.634,30	12.205,66	3.571,36
Set/04	9.354,11	10.440,00	1.085,89
Out/04	9.050,09	9.993,61	943,52
Nov/04	10.595,03	9.176,63	(1.418,40)
Dez/04	11.817,35	8.701,04	(3.116,31)
Jan/05	8.025,06	8.620,15	595,09
Fev/05	9.636,64	10.344,41	707,77
Mar/05	9.913,02	13.467,70	3.554,68
Abr/05	11.017,67	12.278,18	1.260,51
Mai/05	10.906,68	13.242,50	2.335,82
Jun/05	12.844,65	16.900,57	4.055,92
Jul/05	10.522,77	14.184,47	3.661,70
Ago/05	13.086,10	16.906,28	3.820,18
Set/05	12.293,24	14.989,17	2.695,93



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Out/05	13.661,69	16.324,96	2.713,27
Nov/05	12.979,55	15.953,93	2.974,38
Dez/05	16.614,61	15.803,42	(811,19)
Jan/06	11.374,95	12.576,01	1.201,06
Fev/06	10.800,23	12.140,74	1.340,51
Mar/06	12.218,37	13.074,82	856,45
Abr/06	12.992,60	13.915,94	2.993,34
Mai/06	12.003,26	12.902,96	899,70
Jun/06	12.137,42	14.231,45	2.094,03
Jul/06	11.995,73	10.050,92	(1.944,81)
Ago/06	13.805,57	14.293,21	487,64
Set/06	12.815,50	14.457,19	1.641,69
Out/06	13.152,96	16.473,96	3.321,00
Nov/06	12.868,40	14.473,62	1.605,22
Dez/06	14.291,50	17.324,89	3.033,39
Jan/07	11.467,76	14.802,24	3.334,48
Fev/07	10.087,22	10.688,12	600,90
Mar/07	12.161,40	12.799,16	637,76
Abr/07	12.064,89	13.371,03	1.306,14
Mai/07	12.032,26	13.142,81	1.110,55
Jun/07	11.450,57	12.740,83	1.290,26
Jul/07	10.983,66	12.222,15	1.238,49
Ago/07	11.189,14	13.473,18	2.284,04
Set/07	12.167,45	13.469,77	1.302,32
Out/07	12.694,37	15.547,60	2.853,23
Nov/07	10.838,56	14.187,77	3.249,21



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Dez/07	12.302,17	15.199,86	2.879,69
Jan/08	11.561,39	14.486,10	2.924,71
Fev/08	9.185,78	11.266,72	2.040,94
Mar/08	9.245,87	12.283,88	3.038,01
Abr/08	11.567,49	12.107,41	539,92
Mai/08	10.155,74	12.657,26	2.501,52
Jun/08	10.336,98	11.222,70	885,72
Jul/08	11.577,71	16.030,10	4.452,39
Ago/08	9.956,03	13.478,75	3.522,72
Set/08	10.513,56	14.326,17	2.812,61
Out/08	11.849,78	16.117,92	4.268,14
Nov/08	12.553,77	15.250,49	2.696,72
Dez/08	15.356,39	17.749,96	2.393,57
Jan/09	9.566,32	13.658,05	4.091,21
Fev/09	11.147,32	13.683,37	2.536,05
Mar/09	12.951,62	18.848,85	5.897,23
Abr/09	12.906,98	15.679,18	2.772,20
Mai/09	14.00,00	13.887,83	(112,17)
TOTAL:	706.303,99	834.620,45	128.316,46"

Aliás, as operações acima indicadas, segundo a própria perícia, foram oferecidas à tributação de ICMS (quesito 3.3, fl. 407 do processo n.º 144/1.10.0001380-0) exatamente porque este era o entendimento da apelada a respeito do tributo incidente na espécie.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Ora, qual o motivo para o fisco desconsiderar os valores lançados na contabilidade da apelada/autora relacionados aos medicamentos manipulados?

É certo que a apelada/autora deixou de constituir a relação jurídica do ISS em razão de tais serviços, mas é igualmente certo que os valores referentes a tais operações estavam devidamente discriminados em seus livros fiscais que inclusive foram oferecidas à tributação de ICMS, não havendo justificativa para que os Fisco os desconsiderasse e laborasse o arbitramento, mormente considerando que parte do objeto social da apelante/autora não justifica a incidência de ISS, isto é, era evidente que o faturamento total das atividades não justificaria a incidência do ISS.

Entretanto, o Fisco, mesmo diante dos documentos apresentados (e a apresentação destes pode ser indicada pelo simples acesso do fisco ao Livro de Receituário Geral que embasaram a média mensal realizada pela Fazenda), simplesmente desconsiderou os valores registrados pelo contribuinte, sem justificativas específicas para tanto.

E mais, realizou arbitramento em valor superior ao faturamento registrado pela empresa nos indicados documentos (**faturamento total** do período segundo os registros fiscais da empresa foi de **R\$ 797.491,66** – fls. 414/416 –, sendo que desse montante, o valor específico de **faturamento de medicamento manipulados** foi de **R\$ 706.303,99** – fls. 405/406, mas o **Fisco arbitrou o faturamento total em R\$ 834.620,45** e desconsiderou ainda que parte da atividade da empresa não justifica a incidência de ISS).



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Ou seja, o Fisco Municipal desconsiderou o faturamento específico da empresa relacionado aos medicamentos manipulados sem qualquer justificativa e, não fosse isso o suficiente, arbitrou valor de faturamento total em *quantum* que supera a totalidade do faturamento da empresa no período em R\$ 37.128,79 (a diferença entre o faturamento registrado pela empresa com medicamentos manipulados e o total arbitrado pelo fisco foi de R\$ 128.316,46, conforme quesito n.º 5 da perícia, já transcrito anteriormente neste voto).

Nesses termos, entendo que são nulos os autos de infração em análise, por ausência de justificativa para a desconsideração dos documentos apresentados pelo contribuinte.

Sobre o tema:

APELAÇÕES CÍVEIS. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. PEDIDO SUCESSIVO. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. COMPENSAÇÃO DE VERBAS HONORÁRIAS. POSSIBILIDADE. Estando o montante praticado no negócio de compra e venda dentro dos parâmetros do valor de mercados dos bens negociados, bem como inexistindo pronunciamento/motivação administrativa para a recusa do valor informado pelo contribuinte, na forma do art. 148 do CTN, tem-se que o quantum declarado pelo sujeito passivo deve ser tido como hígido para a base de cálculo do ITBI. Inteligência do art. 38 do CTN. Improcedência do pedido principal, em sede de cumulação sucessiva eventual de pedidos (art. 289 do CPC), implica condenação do autor, em parte, aos ônus de sucumbência. Inteligência do EREsp 616.918/MG. Inviabilidade de redistribuição dos ônus. Havendo sucumbência recíproca é viável a compensação da verba honorária. Enunciado da Súmula 306 do STJ. RECURSOS DESPROVIDOS.(Apelação Cível, Nº 70066254517, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS,



CRLC
Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em:
16-12-2015). – grifei.

Assim sendo, considerando que a atividade de manipulação de medicamentos efetivamente se subsume à incidência do ISS (item 4.7 da lista de serviços anexa à LC 116/03), mas que o arbitramento realizado pelo Fisco Municipal é nulo por deficiência de fundamentação, entendo que é caso desprovimento do recurso do Ente Político, mantendo-se o resultado da sentença (nulidade dos autos de lançamentos n.º 149, 150 e 151) por fundamento diverso.

Em razão do resultado, majoro a verba honorária fixada na sentença em 5% para cada qual dos processos, tendo em consideração o trabalho desempenhado neste grau de jurisdição, bem assim a relativa complexidade da discussão, na forma do art. 85, §§ 2º, 3º, I, e 11, do CPC.

ISSO POSTO, nego provimento ao recurso.

É o voto.

DES. SÉRGIO LUIZ GRASSI BECK - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. IRINEU MARIANI (PRESIDENTE)

Também desprovejo, porém por fundamento diverso.

O eminente Relator considera nulos os autos de infrações e lançamentos lavrados pelo Município, isso porque nulo o arbitramento, pois, em síntese, tinha o Fisco Municipal os valores exatos na contabilidade da empresa, na medida em que esta recolheu ICMS sobre a atividade. De outro modo, Sua Excelência entende que sobre a atividade exercida pela farmácia de manipulação, incide ISS, e não ICMS.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Sem embargo da respeitabilidade, penso que incide ICMS, e não ISS, e considerando que o tema está afetado pelo STJ para fins de repercussão geral, mantenho o entendimento até que tal ocorra.

Nesse sentido, peço vênia para reproduzir o voto que proferi na Ap 70 066 899 279, o qual prevaleceu, em julgamento na forma do art. 942 do CPC:

No mérito, o tema a respeito de qual exatamente o imposto devido pelas chamadas **farmácias de manipulação** – se estão sujeitas ao ICMS ou ao ISS – vem há anos alimentando controvérsia e atualmente, conforme demonstra o Estado (fls. 286), está sob incidente de resolução de demandas repetitivas no STF (RE 605552-RS, Rel. Min. Dias Toffoli).

Eis a ementa: "*Tributário. ISS. ICMS. Farmácias de manipulação. Fornecimento de medicamentos manipulados. Hipótese de incidência. Repercussão geral. 1. Os fatos geradores do ISS e do ICMS nas operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação dão margem a inúmeros conflitos por sobreposição de âmbitos de incidência. Trata-se, portanto, de matéria de grande densidade constitucional. 2. Repercussão geral reconhecida.*"

Considerando que o incidente, sendo anterior ao atual CPC, não provoca a suspensão geral, em **primeiro lugar** nada obsta o julgamento que ora se opera; e, em **segundo**, pelo menos até que haja posição da Suprema Corte, mais convém manter a compreensão que vimos tendo a respeito no sentido da incidência de ICMS, sem embargo da excelente qualidade da sentença do eminente Dr. João Pedro Cavalli Júnior.



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

Assim, peço vênica para adotar como paradigma inicialmente o AgIn 70 054 368 394, quando foi deferida a liminar, com a participação do eminente Des. Caníbal, divergindo o eminente Des. Difini. Depois, veio a Ap 70 058 044 991, julgada sem divergência com a participação dos eminentes colegas Sérgio e Fabrício, na qual proferi o seguinte voto:

1. Atividade da autora. *Eis o objeto social: "Drogaria; comércio varejista de produtos farmacêuticos alopáticos e homeopáticos; manipulação de produtos farmacêuticos alopáticos e comércio varejista de cosméticos." (fl. 32, Cláusula 5ª).*

2. Item 4.07 da Lista. *Constava no item 4.07 do Projeto da Lista anexa à LC 116/03 "Serviços farmacêuticos, inclusive de manipulação." No entanto, houve no Senado emenda supressiva, restando excluída a expressão "inclusive de manipulação".*

Por certo, ao excluir da Lista os serviços de manipulação, o legislador quis dizer alguma coisa. E disse.

3. Serviços farmacêuticos. *Não raras vezes, os Municípios, na sustentação da incidência do ISS, falam em mero esquecimento ou que os serviços de manipulação estão abrangidos pelos serviços farmacêuticos. No entanto, não há entre ambos relação de gênero e espécie.*

Consta no § 1º do art. 1º da Resolução 499, Conselho Federal de Farmácia:

§ 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;



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

*VII – Realização de curativos de pequeno porte;
VIII – Colocação de brincos;
IX – Participação em campanhas de saúde;
X – Prestação de assistência farmacêutica domiciliar.*

*Portanto, **serviços farmacêuticos** não guardam sequer semelhança com **serviços de manipulação** e vice-versa; logo, quando o legislador excluiu estes da Lista, quis dizer alguma coisa. E, repito, efetivamente disse.*

Consequentemente, se falece competência ao Município para ampliar os serviços definidos em lei complementar para fins de ISS (CF, art. 156, II), isto é, serviços listados pela lei complementar federal, não se considera sempre que a lei local contém excesso.

***4. Serviços de manipulação.** Quando julgamos o AgIn 70 054 368 394 deferindo a liminar (fls. 201-4), divergiu o eminente Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Agora, com a renovação havida, aguardo o posicionamento dos novos integrantes na esperança de, quem sabe, termos unanimidade, já que no sentido da incidência do ICMS tem votado também o eminente Des. Carlos Roberto Lofego Canibal, por exemplo, o AgIn 70 028 603 090, diga-se, num caso em que foi analisada situação inversa da sub judice, isto é, julgou-se um auto de lançamento de ICMS, portanto, realizado pelo Estado, motivo pelo qual a suspensão da exigibilidade foi indeferida.*

*Com efeito, o núcleo da querela consiste em definir se a atividade exercida pela autora constitui fato imponible de ICMS. E a atividade da agravante consiste em fornecer remédios mediante manipulação. E **manipulação**, dentre os diversos sentidos, significa, no caso, conforme esclarecem os dicionários, preparar medicamentos com corpos simples.*

As pessoas se apresentam nesses estabelecimentos, os quais à vista de receita médica “fazem” – digamos – o medicamento, às vezes em poucos minutos, às vezes em poucas horas.

*Assim, em **primeiro lugar**, a referência de que a **manipulação** significa, no caso, a preparação de medicamentos simples é fiel aos fatos; e, em **segundo**, não há dúvida de que, examinando os fatos por esse prisma, essa atividade é procedida num **laboratório**, vocábulo que etimologicamente significa lugar em que se labora (trabalha), mas que, e vou novamente ao dicionário, tecnicamente particularizou-se para*



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

designar lugar em que se processam certas experiências ou operações científicas, inclusive químicas, e dentre estas, como explica De Plácido e Silva, “laboratório farmacêutico, onde se aviam receitas médicas ou se preparam medicamentos”, mais – e isso entendo relevante salientar para fins de fazer, desde logo a distinção – “laboratórios de análises, aqueles em que se fazem investigações acerca de certas matérias, por interesse clínico ou de higiene.”

*Quanto à compreensão de laboratório **de análise**, ele recebe material para dissociá-lo, enquanto a arte da manipulação, e aí entra o laboratório farmacêutico, aglutina materiais, formando um todo novo ou inédito. E complemento, quanto ao laboratório farmacêutico, de que da manipulação tanto pode resultar um produto colocado à venda indistintamente, quanto pode resultar um produto feito sob encomenda, com base em receita médica.*

O aspecto interessante nesse tema, além da grande repercussão na esfera tributária, está em que acontece nos últimos anos, com grande intensidade, o retorno da antiga técnica magistral, do velho boticário.

Concretamente, cumpre definir se esses estabelecimentos vendem mercadorias ou serviços; definir, num e noutro caso, qual elemento atua como meio, se a mercadoria ou o serviço. Enfim: definir se vendem medicamentos com serviços ou serviços com medicamentos. A diferença é substancial.

Em princípio, quando a pessoa, munida de uma receita médica, vai a um estabelecimento de manipulação, não vai em busca do serviço de composição do medicamento, mas do medicamento em si.

No final, ela não compra o serviço, mas o medicamento, isto é, a mercadoria. E isto vale para todo e qualquer estabelecimento do ramo, independentemente da escolha feita pelo interessado, dentre os diversos à sua disposição. Trata-se de estabelecimento que, na prática, apenas substitui a farmácia convencional. Em vez de a pessoa comprar o produto pré-fabricado numa farmácia convencional, encomenda-o para que seja fabricado, sempre tendo em mira o produto – medicamento, pomada, creme, etc. –, e não o serviço. O só fato da encomenda, não me impressiona porque à evidência não basta para



CRLC

Nº 70083172619 (Nº CNJ: 0289170-28.2019.8.21.7000)
2019/CÍVEL

tornar prevalente o serviço, haja vista que este, para a obtenção do resultado, é exatamente o mesmo em qualquer farmácia do ramo. O produto não é personalíssimo. A fórmula é genérica, quero dizer, o princípio ativo é o mesmo.

O médico que emite uma dessas receitas lança a fórmula genérica, e não uma específica, exclusiva para aquele paciente. A diferença entre os pacientes se estabelece pela dosagem, e não pela fórmula do medicamento ou pelo princípio ativo. Por isso, em essência, a única diferença com uma farmácia comum está apenas na encomenda. É claro que o produto resultante só pode ser usado pelo encomendante, pois é feito sob prescrição médica. Isso, porém, não o torna personalíssimo, já que não há uma fórmula química nem princípio ativo exclusivos. O médico receitará de modo idêntico todas as pessoas que se encontram na mesma situação. Enfim, prevalece sempre o produto.

Nesses termos, embora divergindo quanto ao fundamento, também desprovejo.

DES. IRINEU MARIANI - Presidente - Apelação Cível nº 70083172619, Comarca de Carlos Barbosa: "À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO."

Julgador(a) de 1º Grau: CRISTINA MARGARETE JUNQUEIRA