

# **Concurso Fisco Municipal – 2015**

## **Tributação das Farmácias de Manipulação**

### **Conflito de Competência ISS X ICMS**

**(positivação de solução pela L.C. nº 147/2014)**

## SUMÁRIO

1	Considerações Iniciais	03
2	Limites das Hipóteses de Incidência do ISS e do ICMS (LC 116/2003 X LC 87/96).	04
3	Das farmácias de manipulação	08
4	Da incidência do ISS nas farmácias de manipulação	09
5	Manipulação de fórmulas/medicamentos e a LC n. 147/2014	13
6	Conclusão	16
7	Referências	17

## **1 Considerações Iniciais**

A LC n. 116/2003, norma tributária de regência do Imposto Sobre Serviços – ISS, definiu os serviços sujeitos ao tributo, nos termos do art. 156, III da CF/88, e inovou, trazendo em sua lista anexa, previsto no subitem 4.07, os serviços farmacêuticos. Com tal previsão, criou-se uma grande celeuma quanto à incidência do imposto municipal sobre a atividade das farmácias de manipulação, em relação à incidência do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS.

Há vozes dissonantes, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais, ora afirmando incidir o ISS, ora o ICMS, e, outras no sentido de haver a incidência dos dois impostos, sobre cada fato gerador distinto, conforme houver produção por encomenda ou venda de produtos previamente elaborados.

O conflito de competência entre os dois impostos se assevera no caso de atividades mistas, que envolvem tanto um fazer quanto o emprego e/ou entrega de mercadorias, caso em que se enquadra perfeitamente as farmácias de manipulação.

Apesar de o STJ haver se pronunciado no sentido de constituir fato gerador do ISS a manipulação de fórmulas e medicamento sob encomenda, não há ainda a existência de súmula ou qualquer outro instrumento judicial vinculante, sendo proferidas ainda decisões dissonantes.

A análise e solução desse conflito caberia à lei complementar, cumprindo as funções previstas no art. 146, I e II, “a” da CF/88. Há em nosso ordenamento duas normas cumprindo tal desiderato: a LC 116/2003 (norma base do ISS) e a LC 87/96 (norma base do ICMS), e, apesar de, em princípio, ser possível retirar soluções das mesmas, a problemática perdurou, e intensificou-se ainda mais com a instituição do regime especial de recolhimento das microempresas e empresas de pequeno porte

(Simples Nacional), trazido pela LC n. 123/2006. A depender da interpretação dada quanto à natureza da atividade, bem como dos dispositivos da LC 123/2006, até o final de 2014, as farmácias de manipulação poderiam ou não optar pelo regime, o qual traz grandes vantagens tributárias aos contribuintes.

Interpretar se tratar de venda de mercadorias ou prestação de serviços, e assim, hipótese de incidência do ICMS ou do ISS, podia significar em muitos casos a viabilidade ou não de muitos negócios, face à expressiva desoneração proporcionada pelo regime do Simples Nacional. E a conclusão dependia do suporte de decisões judiciais, interpretação de três leis complementares, conceitos e princípios constitucionais, bem como da norma de regência da atividade.

A LC n. 147/2014, trouxe profundas modificações no regime do Simples Nacional, e dentre elas, uma solução do conflito de competência entre os dois tributos para essa atividade. Tal solução aplica-se com certeza para as microempresas e empresas de pequeno porte optante pelo regime especial, podendo, quiçá, em conjunto com outros suportes legais e jurisprudenciais, ser irradiada para os demais contribuintes, conclusão que pretendemos chegar com o presente estudo.

## **2 Limites das Hipóteses de Incidência do ISS e do ICMS (LC 116/2003 X LC 87/96).**

Para se interpretar corretamente a qual dos tributos está sujeita a atividade das farmácias de manipulação, faz-se necessário demarcar os limites das hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, tendo em vista suas disposições constitucionais e complementares.

O ICMS tem seu suporte legal no artigo 155 da CF/88, cujas disposições já trazem um traço importante para demarcar seu território no caso de atividades que mesclam fornecimento de mercadorias com serviços, conforme os dispositivos abaixo destacados:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]  
II - **operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]  
IX - **incidirá também:** [...]  
b) **sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.** (grifos nossos).

No mesmo sentido é o texto da LC n. 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:  
I - **operações relativas à circulação de mercadorias**, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;  
II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;  
III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;  
IV - **fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**;  
V - **fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.**

Já as disposições relativas ao ISS no que se refere a delimitação da fronteira com o imposto estadual estão previstas na LC n. 116/2003, destacando-se o seguinte:

Art. 1º **O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...]  
§ 2º **Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de**

**Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.** (grifo nosso)

Verifica-se que as normas relativas aos dois tributos são harmônicas na conformação de seus limites, de modo que o ICMS incide sobre o fornecimento/circulação de mercadorias e o ISS sobre prestação de serviços, sendo que no caso de haver na mesma operação prestação de serviços com fornecimento de mercadoria, as soluções são as seguintes:

1 - Serviço não sujeito ao ISS, ou seja, não previsto na lista anexa à LC n. 116/2003: incide o ICMS sobre o valor total da operação;

2 – Serviço sujeito ao ISS (previsto na LC 116/2003), com exceção expressa nesta lei complementar quanto à incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias fornecidas com a prestação do serviço: incide o imposto municipal sobre o valor dos serviços (valor da parte imaterial agregada – obrigação de fazer), e, o imposto estadual sobre o valor das mercadorias fornecidas;

3 – Serviço sujeito ao ISS, previsto na LC 116/2003 sem qualquer exceção quanto às mercadorias fornecidas ou empregadas: incide apenas o ISS sobre o valor total da operação.

Tal interpretação é pacífica na jurisprudência, tendo inclusive ficado clara na decisão do REsp 881.035/RS, que trata especificamente das farmácias de manipulação:

EMENTA CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS FARMACÊUTICOS. MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. SERVIÇOS INCLUÍDOS NA LISTA ANEXA À LC 116/03. INCIDÊNCIA DE ISSQN.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV da LC 87/96 e art. 1º, § 2º da LC 116/03), **a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente a incidência de ICMS e de ISSQN, está**

**submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03, incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. Precedentes de ambas as Turmas do STF. [...] <sup>1</sup>(grifos nossos)**

Além dos critérios acima, é necessário analisar também, se a atividade desenvolvida pelos contribuintes se amolda aos serviços descritos na lista, haja vista a posição consolidada na jurisprudência de ser a lista de serviços taxativa, mas admitindo interpretação extensiva em relação aos serviços previstos em cada subitem.

E, por último, cabe assinalar que para a incidência de ambos os tributos, a operação deve preencher os demais requisitos da hipótese de incidência e os conceitos da operação delineados pela Carta Magna. Em relação ao ICMS, pressupõe ser uma operação de circulação de mercadoria, sendo: “circulação” a transferência da titularidade jurídica de mercadorias de uma pessoa para outra, ou seja, movimentação de mercadorias com intuito comercial e mudança de patrimônio; e, mercadoria, qualquer bem corpóreo com natureza mercantil, ou seja, utilizado na atividade mercantil como bem destinado a compra e venda.

Já quanto ao aspecto material do ISS, de acordo com a doutrina e a jurisprudência majoritárias, o tributo incide sobre a prestação de serviços, ou seja, uma obrigação de fazer, atividade humana que decorre do termo serviço. Desse modo, para uma operação ser considerada prestação de serviço, há de se tratar, como bem definido por Barreto, de uma *“prestação de esforço humano a terceiros,*

---

<sup>1</sup> Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 881.035/RS. Relator Min. Teori Albino Zavascki. DJE 23/006/2008.

*com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial*<sup>2</sup>.

Analisados os limites entre os dois impostos, seguiremos com a análise das atividades desenvolvidas pelas farmácias de manipulação.

### **3 Das farmácias de manipulação**

As Farmácias de Manipulação tem por atividade precípua a manipulação de fórmulas magistrais e oficinais. Tal atividade se encontra regulada na Lei 5.991/1973 que dispõe sobre o Controle Sanitário do Comércio de Drogas, Medicamentos, Insumos Farmacêuticos e Correlatos.

A lei estabelece diferenças entre a atividade de Drogeria (que é o estabelecimento de dispensação e comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos em suas embalagens originais), uma atividade um pouco mais restrita que a das Farmácias, que são: os estabelecimentos de manipulação de fórmulas magistrais e oficinais, de comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos, compreendendo o de dispensação e o de atendimento privativo de unidade hospitalar ou de qualquer outra equivalente de assistência médica. Ou seja, a atividade desempenhada pelas Farmácias é mais abrangente do que das drogarias, podendo se restringir apenas a manipulação de fórmulas ou também comercializar drogas e medicamentos em suas embalagens originais. É importante observar que mesmo nas hipóteses em que as Farmácias de Manipulação se restringem a manipulação de fórmulas, há também em tais estabelecimentos a revenda de produtos, tais como produtos naturais, dietéticos,

---

<sup>2</sup> Barreto, Aires Fernandino. Curso de Direito Tributário Municipal. Editora Saraiva, 2009. P; 317.

etc., que obviamente não serão alvo do estudo sobre a competência tributária por estarem claramente no campo de incidências do ICMS.

Além da regulamentação com fim de controle sanitário, a atividade exercida pelo profissional farmacêutico é regulamentada e fiscalizada pelo Conselho Federal de Farmácia e pelos Conselhos Regionais de Farmácia criados pela Lei 3.820/1960 e regulamentados pelo Decreto 85.878/1981, o qual estabelece em seu artigo 1º, inciso I, que são atividades privativas dos profissionais farmacêuticos o desempenho de funções de dispensação ou manipulação de fórmulas magistrais e farmacopéicas, quando a serviço do público em geral ou mesmo de natureza privada.

#### **4 Da incidência do ISS nas farmácias de manipulação**

Como observamos acima, para verificarmos a incidência do ISS sobre uma determinada atividade é necessário que ela seja uma prestação de serviço, uma obrigação de fazer, no sentido da corrente jurisprudencial majoritária, e ainda, que esteja prevista em um dos subitens da lista anexa à LC 116/2003. Neste sentido, é imperativo analisar se a atividade desenvolvida pelas farmácias de manipulação está prevista na LC 116/2003, observando a taxatividade da lista anexa à lei, bem como a interpretação extensiva dentro dos serviços previstos nos subitens.

O subitem 4.07 da lista anexa à LC 116/2006 prevê como serviço inserido no campo de incidência do ISS o seguinte: “4.07 – serviços farmacêuticos”. Cabe-nos agora saber se a manipulação de fórmulas magistrais é um serviço farmacêutico ou não.

Aqueles que se opõe a tributação da atividade de manipulação de fórmulas magistrais pelo ISS apresentam como argumento o fato de que durante a tramitação

e discussão do projeto de lei que resultou na LC 116/2003 o subitem 4.07 trazia a seguinte redação: “4.07 – serviços farmacêuticos, inclusive de manipulação”, e que a expressão “inclusive de manipulação” foi rejeitada pelo Senado Federal, importando em uma interpretação segundo a vontade do legislador que implicaria na recusa em aceitar a incidência do ISS sobre a manipulação de fórmulas.

Não concordamos com tal interpretação. A nosso ver é forçoso afirmar que a retirada da expressão “inclusive de manipulação” tem como consequente a não incidência do ISS sobre a atividade de manipulação de fórmulas. Primeiramente porque consideramos totalmente desnecessária a inclusão de tal expressão que só resultaria em pleonasma, já que por serviços farmacêuticos entendemos todos aqueles serviços desenvolvidos pelo profissional farmacêutico. Da mesma forma, a Lei Complementar ao prescrever que o ISS incide sobre serviços de medicina (4.01) ou de psicologia (4.16), não excetua e nem explicita quais as especialidades ou tipos de abordagens adotadas por esses profissionais.

A retirada desta expressão não tem o condão de alterar a atividade de manipulação, de uma prestação de serviços, um esforço humano, para uma circulação de mercadorias, já que não podemos considerar que os consumidores procuram uma farmácia de manipulação para comprar um remédio, no sentido de uma mercadoria que esteja ao alcance de todos os outros consumidores, mas sim, de um produto resultante de atividade desempenhada pelo profissional farmacêutico, de modo a serem atendidas todas as especificidades do medicamento que lhe foi prescrito, como corrobora a previsão da RDC 67/2007, norma emitida pela ANVISA, que dispõe sobre Boas Práticas de Manipulação de Preparações Magistrais e Oficiais para Uso Humano em farmácias que estabelece critérios de

responsabilidade e análise, caso a caso, em cada manipulação, conforme a prescrição médica:

5.20.1.1. A avaliação farmacêutica das prescrições, quanto à concentração, viabilidade e compatibilidade físico-química e farmacológica dos componentes, dose e via de administração, é de responsabilidade do farmacêutico e deve ser feita antes do início da manipulação.

5.20.2. Qualquer alteração na prescrição, que se fizer necessária, em função dessa avaliação, deve ser discutida e consensuada com o profissional prescritor.

5.20.3. Quando a dose ou posologia dos produtos prescritos ultrapassar os limites farmacológicos ou a prescrição apresentar incompatibilidade ou interações potencialmente perigosas, o farmacêutico deve solicitar confirmação do profissional prescritor. Na ausência ou negativa de confirmação, é facultado ao farmacêutico o não aviamento e/ou dispensação do produto.

Por outro lado, os que defendem o contrário, ainda afirmam que serviços farmacêuticos se restringem àqueles que estão descritos no art. 61 da RDC 44/2009, que prevê que serviços farmacêuticos são a perfuração de lóbulo auricular, a aferição de parâmetros fisiológicos e bioquímicos e a administração de medicamento. Neste sentido, é também majoritário na doutrina e na jurisprudência que a lista de serviços anexa a LC 116/2003 é taxativa, justamente para termos as delimitações de competência entre ICMS e ISS bem definidas, mas, por outro lado, é também pacífico na doutrina e na jurisprudência que os serviços descritos nos subitens da lista podem ter interpretação extensiva, no sentido de que serviços análogos, ou congêneres, em que pese não ter o nome exato previsto no subitem, sejam tributados pelo ISS.

Dessa forma, não podemos tomar a interpretação restritiva no âmbito do subitem para afirmar que serviços farmacêuticos são apenas aqueles que são trazidos pela Resolução 44/2009 da ANVISA, primeiramente porque serviço farmacêutico é todo aquele esforço humano feito pelo profissional farmacêutico habilitado, e segundo porque tal Resolução regula apenas uma parte das atividades

desenvolvidas pelas Farmácias e Drogarias, pois o escopo de tal Resolução é o controle sanitário do funcionamento, da dispensação e da comercialização de produtos e da prestação de serviços farmacêuticos em farmácias e drogarias, não estando englobado no escopo da mesma a atividade de manipulação de fórmulas. Como se verifica das normas emanadas pela ANVISA, há resoluções que tratam da dispensação e comercialização de medicamentos, outras que tratam de Manipulação de Fórmulas e ainda as que tratam da Fabricação de Medicamentos, o que evidencia, inclusive, a diferença entre manipulação e fabricação no âmbito das Resoluções da ANVISA.

Em essência, a celeuma do conflito entre ISS e ICMS nos serviços e vendas relativos a medicamentos manipulados se assemelha muito a análise da incidência do ISS e do ICMS sobre software. Em ambos os casos há uma divergência entre a incidência dos dois impostos sobre atividades que se materializam, no caso do software em mídias eletrônicas e no de manipulação de fórmulas, no próprio medicamento. No âmbito da incidência de ISS sobre software, o entendimento que já está consolidado na jurisprudência<sup>3</sup> é no sentido de que quando o programa for desenvolvido sob encomenda incide o ISS, e a *contrario sensu*, quando o programa é posto indistintamente a disposição de por qualquer interessado (o chamado software de prateleira) incidiria o ICMS.

Do exposto, consideramos acertada a decisão do STJ no REsp 881.035/RS, ao analisar a incidência do ISS sobre os serviços de manipulação de fórmulas magistrais e oficinais, decidindo pela incidência do ISS sobre tal serviço, seguindo a clara delimitação da competência delimitada na Constituição Federal e nas Leis Complementares dos referidos tributos. Mencionemos ainda que foi recebido o

---

<sup>3</sup> STJ Mandado de Segurança n. 5934/RJ e Resp 216.967/SP e Resp 123.022/RS. STF, RE 176.626-3 e RE 199.464-9.

Recurso Extraordinário 605.552/RS, com repercussão geral, ainda pendente de decisão pelo STF.

## 5 Manipulação de fórmulas/medicamentos e a LC n. 147/2014

A LC n. 147/2014 trouxe, expressamente, para as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional, uma solução ao aparente conflito de competência tributário para as atividades de manipulação de medicamentos e produtos magistrais. Foi acrescentado o inciso VII ao §4º do art. 18 da LC 123/2006, com as seguintes previsões:

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: [...]

**VII - comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas:**

a) **sob encomenda para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar;**

b) **nos demais casos, quando serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar.**(grifo nosso)

O anexo III da LC 123/2003 refere-se a atividades de prestação de serviços, enquanto o anexo I ao comércio de mercadorias. Assim, a solução positivada utiliza os mesmos critérios já conhecidos para o conflito de competência entre ICMS e o ISS para as operações com softwares e programas de computador, para os quais, se se tratar de elaboração de software sob encomenda incide o ISS, por prevalecer o esforço humano, a obrigação de fazer, e, se se tratar de software de prateleira incide o ICMS, por se tratar de circulação de um bem/mercadoria.

Da mesma maneira, se os medicamentos ou produtos magistrais forem elaborados por encomenda do adquirente, prevalece o esforço humano, caracterizando-se prestação de serviço e incidindo exclusivamente o imposto municipal sobre o valor total da operação, já que o serviço é previsto na lista da LC

116/2003 e não há exceção quanto aos materiais empregados serem sujeitos ao ICMS. Por outro lado, se os medicamentos e demais produtos forem produzidos anteriormente e ficarem a disposição nas farmácias para venda, “em prateleiras”, sem a necessidade de encomenda, a operação é venda/circulação de mercadorias, incidindo exclusivamente o imposto estadual.

Não obstante esta solução de conflito estar positivada numa norma que trata da apuração/segregação das receitas para fins de cálculo de cada um dos tributos a serem recolhidos no regime do Simples Nacional, está posta no mundo jurídico por Lei Complementar, tratando de matéria tributária, conforme previsão constitucional (CF/88, art. 146, III, “d” e §Único), podendo, em nossa opinião, cumprir função de Lei Complementar em matéria tributária, dispondo sobre conflitos de competência, conforme o inciso I do mesmo art. 146 da CF/88, a ser utilizada também para solucionar o conflito de competência para as operações das farmácias de manipulação que não sejam optantes pelo regime simplificado de recolhimento das micro e pequenas empresas.

A nosso ver, afirmar que tal dispositivo que soluciona conflito de competência tributária (ISS X ICMS) das atividades das farmácias de manipulação se restringe ao âmbito das empresas do Simples Nacional, não alcançado as empresas não optante, traria uma grave aberração legislativa, onde a opção ou não pelo regime alteraria a hipótese de incidência tributária e a competência constitucional dos dois impostos. Vale lembrar, que o Simples Nacional não institui novos tributos, mas apenas dá tratamento diferenciado de recolhimento, não alterando a hipótese de incidência dos tributos, mas apenas a forma de cálculo e recolhimento dos mesmos, continuando seus fatos geradores e seus sujeitos ativos, os mesmos.

Ademais, o conflito é, a nosso ver, apenas aparente, posto que perfeitamente solucionado pela interpretação das próprias disposições, constitucionais e complementares, relativas ao ICMS e ao ISS, cuja pacificação no STJ vem se fixando até o presente.

Apesar disso, mesmo positivando uma posição que vai ao encontro das disposições legais dos tributos e da jurisprudência, curiosamente o art. 13 da LC 147/2014 convalidou os atos de lançamento dos tributos, realizados no regime do Simples Nacional até a data de sua publicação, quer as operações (sob encomenda ou não) tenham sido lançadas como comércio ou prestação de serviços. Veja-se o dispositivo legal:

**Art. 13. Ficam convalidados os atos referentes à apuração e ao recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios mediante regime previsto na Lei Complementar no123, de 14 de dezembro de 2006, e alterações posteriores, inclusive em relação às obrigações acessórias, pelas empresas que desenvolveram as atividades de comercialização de medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas magistrais, até a data de publicação desta Lei Complementar. (grifos nossos)**

A nosso ver, tal dispositivo legal é inconstitucional, pois afronta a Constituição Federal ao procurar convalidar lançamentos tributários relativos a fatos tributários, cujas hipóteses de incidência possuem seu arquétipo constitucional bem definidos, e cujas regras matrizes são perfeitamente previstas em lei complementares cujas fronteiras também são bem definidas em relação a atividade de manipulação de medicamentos. Isto quer dizer convalidar o lançamento de fatos tributários que não ocorreram, ferindo a autonomia e a competência tributária dos entes federados.

Tal convalidação da apuração e recolhimento vai além de convalidar os fatos geradores considerados corretos pelo contribuinte, atinge a própria possibilidade de opção do contribuinte pelo regime do Simples Nacional. A LC 123/2006, até o advento da LC 147/2014, vedava a opção por tal regime por aqueles que tenham por

finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, nos termos do art. 17, inciso XI (revogado pela LC n. 147/2014), dentro do qual se insere o serviço prestado pelas farmácias de manipulação. Ao convalidar os atos praticados pelo contribuinte, mais do que convalidar recolhimentos, a LC n. 147/2014 convalida a opção desses contribuintes pelo Simples Nacional, sendo flagrante a infração aos próprios dispositivos da Lei Complementar, e em última análise a isonomia, já que tal tratamento não é dispensado a quaisquer outros contribuintes que tenham optam pelo Simples Nacional havendo uma vedação ao seu ingresso.

## **6 Conclusão**

A atividade de manipulação de fórmulas sob encomenda, é um serviço, uma obrigação, previsto no subitem 4.07 da lista anexa da LC 116/2003, estando sobre a incidência do ISS, no sentido apontado pelo STJ no Resp 881.035/RS.

A LC n. 147/2014 ao prever que incide o ISS (anexo III) quando a manipulação é feita sob encomenda, em que pese, entendamos que tem apenas caráter interpretativo do ordenamento jurídico, cumpre o papel de lei complementar em matéria tributária e dirime conflitos de competência nos termos do art. 146, I e II, “a” da CF/88, sendo logicamente aplicável também às demais empresas não optantes pelo Simples Nacional.

Já quanto a previsão da LC n. 147/2003 de convalidação dos atos de apuração e recolhimento no âmbito do Simples Nacional, efetuados anteriormente, afronta a Constituição Federal por invadir e invalidar a competência dos entes (Municípios e Estados) de exigirem os impostos de sua competência, e por exigir conforme o caso,

imposto sobre hipótese de incidência relativa a outro imposto, sendo, portanto, claramente inconstitucional.

## 7 Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

MACEDO, Alberto. O conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza e as Recentes Decisões do STF. In: MACEDO, Alberto, ARAUJO, Wilson e PINTO, Segio L. Morais (Org.). *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais – Vol. 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS Lei Complementar n. 116/03 À luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2 ed. São Paulo: MP Editora.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

SHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004.