Mandado de segurança preventivo - Produtos farmacêuticos manipulados - ISS - Incidência - Lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003

Ementa: Apelação cível. Mandado de segurança preventivo. Cabimento. Produtos farmacêuticos manipulados. Incidência de ISSQN e não ICMS. Lista anexa da LC nº 116/2003.

- Nos termos da Constituição Federal, ISSQN incide tão somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados em lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviços, salvo quando esteja relacionado em lei complementar, como sujeito a ISS.

- A Lei Complementar nº 116/2003 fez constar do item 4.07 da sua lista anexa os serviços farmacêuticos como sujeitos à incidência do ISSQN, o que afasta a incidência de ICMS de acordo com a Constituição.

- A manipulação de medicamentos é um serviço farmacêutico, uma vez que não pode ser realizado por outro profissional, mas apenas pelos farmacêuticos. Ademais, não há que falar em industrialização, pois a atividade é realizada sob encomenda e mediante prescrição médica, ou seja, trata-se de um serviço personalizado, individualizado.

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.09.457013-2/002 - Comarca de Belo Horizonte - Apelante: Estado de Minas Gerais - Apelada: Nature Derme Pharmácia de Manipulação Ltda. - Autoridades coatoras: Delegados Fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais em Belo Horizonte, Betim e Contagem - Relator: DES. MAURO SOARES DE FREITAS

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, sob a Presidência do Desembargador Nepomuceno Silva, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM CONFIRMAR A SENTENÇA, NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

Belo Horizonte, 1º de julho de 2010. - *Mauro Soares de Freitas* - Relator.

Notas taquigráficas

Proferiu sustentação oral, pelo apelante, a Dr.ª Maria Thereza Lima.

DES. MAURO SOARES DE FREITAS - Trata-se de reexame necessário e recurso voluntário interposto pelo Estado de Minas Gerais contra a decisão reproduzida às f. 176/178, proferida nos autos do mandado de segurança impetrado por Nature Derme Pharmácia de Manipulação Ltda. em face de ato dos Delegados Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em Belo Horizonte, Betim e Contagem, na qual o MM. Juiz de Direito da 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte concedeu a segurança, para determinar que as autoridades coatoras se abstenham de exigir da impetrante o recolhimento do ICMS sobre a manipulação de insumos farmacêuticos mediante fórmulas por encomenda.

Em suas razões de inconformismo, o apelante aponta carência da ação mandamental, já que a impetrante não indicou qualquer ato que se constituísse em violação ou ameaça de direito liquido e certo seu, pois, na verdade, a impetração foi dirigida contra lei em tese que determina que o ICMS incida sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, como no caso dos autos. No mérito, salienta que a apelada, de posse de insumos farmacêuticos de sua propriedade (matéria-prima), transforma-os em medicamentos destinados à comercialização, sendo que a execução de tal serviço (transformação) se caracteriza como mão de obra, e não como prestação de serviço a ser tributada pelo ISSQN. Acrescenta que a manipulação de insumos com o fito de obter uma espécie nova, objeto de subsequente comercialização, caracteriza efetiva operação relativa à circulação de mercadoria, materialidade esta cometida pela Constituição da República, de maneira expressa, no âmbito de incidência do ICMS.

Contrarrazões, f. 213/229, em óbvia infirmação.

Parecer da douta Procuradoria de Justiça às f. 235/238, opinando pela rejeição da preliminar e, em reexame necessário, pela confirmação da sentença, prejudicado o recurso voluntário.

Presentes os pressupostos processuais de admissibilidade, conhece-se do reexame necessário. O juízo de admissibilidade do apelo voluntário será feito *a posteriori*.

Inicialmente, no que tange à preliminar arguida de carência de ação mandamental, tenho que não merece prevalecer, senão vejamos.

O mandado de segurança constitui garantia assegurada pela Constituição da Republica de 1988, em seu art. 5º, inciso LXIX. Tinha seu procedimento previsto na Lei nº 1.533, de 13 de dezembro de 1951, então revogada pela nova Lei do Mandado de Segurança nº 12.016, de 10 de agosto de 2009. Desde sua origem, sua finalidade era fornecer ao cidadão um mecanismo eficiente de controle dos atos públicos, visando a evitar abusos e ilegalidades cometidas pelos entes que personificam o Estado.

Segundo o inciso LXIX do art. 5º da Constituição da Republica de 1988:

> LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Assim, o mandado de segurança exerce importante função no controle dos atos estatais, constituindo um procedimento voltado à prevenção ou reversão de ilegalidades ou de ações/omissões abusivas do Poder Público, visando proteger direito líquido e certo do impetrante, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.

No caso, informam os autos que Nature Derme Pharmácia de Manipulação Ltda. impetrou mandado de segurança contra atos dos Delegados Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em Belo Horizonte, Betim e Contagem, visando à suspensão da cobrança de ICMS sobre a manipulação de fórmulas farmacêuticas, dada a incidência, na espécie, do Imposto Sobre Serviços, de competência municipal.

Portanto, a impetração do presente *mandamus* na sua modalidade preventiva se mostra perfeitamente cabível, tendo em vista que o não recolhimento do tributo por parte do contribuinte, para só então questionar a cobrança de ICMS, importaria sanções previstas na legislação tributaria, visto que o exercício da atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lado outro, no que tange ao mérito, é de se notar que a impetração do mandado de segurança somente é possível, nos termos do texto constitucional, para proteger direito líquido e certo, sendo que, ausente um desses requisitos, não caberá a concessão da segurança.

Nesse sentido, explícita a lição de Hely Lopes Meirelles (*Mandado de segurança*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, p. 36/37):

> Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais.

E, mais adiante, ensina que:

> As provas tendentes a demonstrar a liquidez e certeza do direito podem ser de todas as modalidades admitidas em lei, desde que acompanhem a inicial, salvo no caso de documento em poder do impetrado (art. 6º, parágrafo único) ou superveniente às informações.

In casu, a questão central tem como cenário a definição dos limites entre os campos de competência tributária de Estados e Municípios relativamente a ICMS e ISSQN.

A Constituição da República disciplinou a matéria nos seguintes termos:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:
> [...]
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação 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.
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> [...]
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Assim, ISSQN incidirá tão somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados em lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviços, salvo quando esteja relacionado em lei complementar, como sujeito a ISS.

Já nas operações mistas, a definição do tributo cabível depende da natureza do serviço agregado à mercadoria: incidirá ICMS sobre o "total da operação" sempre que o serviço agregado não estiver compreendido na competência tributária municipal; nos demais casos, ou seja, quando o serviço agregado estiver no rol dos tributáveis pelos Municípios, não incidirá ICMS, mas sim ISSQN.

Com efeito, ao tratar do ISSQN, assim dispõe a LC 116/03:

> 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.

E, ao tratar do ICMS, assim dispõe a LC 87/96:

> Art. 2º O imposto incide sobre:
> [...]
> IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; [...].

Ora, o fornecimento de medicamentos manipulados em farmácia é sem dúvida operação mista, já que envolve prestação de serviço (manipulação) e fornecimento de mercadoria (o medicamento manipulado). Realmente, as farmácias são estabelecimentos não apenas destinados ao comércio, mas também à prestação de serviços.

Contudo, a Lei Complementar nº 116/2003 fez constar do item 4.07 da sua lista anexa os serviços farmacêuticos como sujeitos à incidência do ISSQN, o que afasta a incidência de ICMS de acordo com a Constituição Federal. E a manipulação de medicamentos é um serviço farmacêutico, uma vez que não pode ser realizado por outro profissional, mas apenas pelos farmacêuticos.

Ademais, não há que se falar em industrialização, pois a atividade é realizada sob encomenda e mediante prescrição médica, ou seja, trata-se de um serviço personalizado.

Sobre o tema, cito a orientação do Superior Tribunal de Justiça:

> 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 à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03, incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista. Precedentes de ambas as Turmas do STF.
> 2. Os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03 como serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Assim, a partir da vigência dessa Lei, o fornecimen-

to de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir operação mista que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não está sujeita a ICMS, mas a ISSQN.
3. Recurso provido (REsp 881035/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 06.03.2008 - *DJe* de 26.03.2008 - *RDDT* v. 153, p. 133).

Por todo o exposto, em reexame necessário, mantenho a bem-lançada sentença de primeiro grau, restando prejudicado o apelo voluntário.

Custas recursais, *ex lege*.

É como voto.

Votaram de acordo com o Relator os DESEMBARGADORES BARROS LEVENHAGEN e MARIA ELZA.

Súmula - CONFIRMARAM A SENTENÇA, NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.