

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



178

ISSQN ou ICMS na Manipulação de Medicamentos

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A questão de saber se na atividade de manipulação de medicamentos incide o ISSQN ou o ICMS é apenas mais uma forma de manifestação do conflito de competências entre Município, titular da competência para instituir e cobrar o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN (CF/88, art. 156, inciso III), e Estado, titular da competência para instituir e cobrar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (CF/88, art. 155, inciso II).

Aliás, a complexidade cada vez maior do nosso sistema tributário decorre em grande parte dos conflitos de interesses entre as diversas entidades titulares de competência tributária. Além de ser a relação tributária uma relação por natureza conflituosa, aos conflitos naturalmente surgidos nessa relação se somam os conflitos decorrentes da disputa pelo próprio poder de tributar, que se estabelece entre as pessoas jurídicas de Direito público integrantes da Federação.

Assim é que não são raros os conflitos envolvendo interesses das pessoas jurídicas titulares de competência tributária, especialmente no que diz respeito a situações nas quais pode dar-se a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, como ocorreu, por exemplo, com a atividade das gráficas relativamente aos denominados impressos personalizados. Ou a situações, como a que vamos aqui examinar, nas quais pode dar-se a incidência do Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicações - ICMS, ou o do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

No equacionamento dessas questões temos de considerar, sobretudo, a importância dos conceitos na preservação da supremacia constitucional, como na preservação da hierarquia normativa, presente no sistema normativo em geral. E ainda o fato de que em nosso sistema tributário as competências para a instituição de impostos são privativas.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

178

(JULHO - 2010)

Diretor da Revista

Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética

Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Valdir de Oliveira Rocha

**Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

*"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão

Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:

Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Patricia Calmon

é a autora da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso - Da ilegal restrição à aplicação da Lei nº 11.941/09 aos valores depositados judicialmente 7

Alexandre Macedo Tavares - A imputação de pagamento disposta no Código Civil e sua inaplicabilidade à metodologia de valoração dos créditos tributários compensáveis

1. Intróito. 2. Escorço histórico. 3. Vantagens da compensação. 4. A compensação do indébito tributário e o Código Civil Brasileiro. 5. A metodologia de valoração do crédito tributário compensável. 16

Diego Diniz Ribeiro - A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF

1. Introdução. 2. A função do Direito posto. 3. O Poder Judiciário como órgão competente para a introdução de normas e a jurisprudência. 4. A modulação de efeitos em controle de constitucionalidade em matéria tributária. 5. Modulação e precedentes do STF. 6. Conclusões. 25

Fábio Martins de Andrade - A declaração de inconstitucionalidade do Funrural sobre a receita de comercialização de produtos rurais e a inadequação de sua modulação temporal

1. Introdução. 2. Os votos do julgamento (quanto à modulação dos efeitos). 3. Comentários. 4. Conclusão. 45

Fábio Piovesan Bozza - Tratamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos

1. Introdução. 2. O Método da Equivalência Patrimonial (MEP). 3. O ágio na aquisição de investimentos. 4. Tratamento fiscal do ágio. 5. Os reflexos das novas normas contábeis na amortização fiscal do ágio. 6. Conclusões. 54

Fernando Lemme Weiss - O sentido e a abrangência do sigilo fiscal

1 - O caráter essencialmente público e socialmente responsável das empresas e de seus negócios. 2 - Os diferentes aspectos da atividade empresarial: privacidade na atividade-meio, publicidade em relação ao objeto do negócio e transparência contábil. 3 - Os direitos constitucionais à privacidade e intimidade e o sigilo bancário. 4 - O sigilo fiscal e sua relação com o sigilo bancário. 5 - Efeitos da opacidade sobre dados financeiros. 6 - Conclusões. 69

Gustavo Masina - A inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/03. O aumento de alíquotas da contribuição prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91 por meio de decretos. O FAP - Fator Acidentário de Prevenção

1. A contribuição denominada RAT - Riscos Ambientais de Trabalho. Lei nº 8.212/91 (art. 22, II) e Decreto nº 3.048/99. A criação do chamado FAP. Lei nº 10.666/03 e Decretos nºs 6.042/07 e 6.957/09. 2. O Princípio da legalidade tributária - Legalidade estrita (tipicidade fechada). Limitação constitucional ao poder de tributar prevista no art. 150, I, da CRFB. 3. A violação ao princípio da legalidade estrita (tipicidade fechada) pela Lei nº 10.666/03. A inconstitucional delegação da competência tributária. A correta compreensão do entendimento sufragado pelo STF no julgamento do RE nº 343.446/SC e do RE nº 290.079/SC. A ADI 1.296 MC/PE. 4. Conclusões. 85

Hugo de Brito Machado - ISSQN ou ICMS na manipulação de medicamentos

1. Introdução. 2. Natureza privativa da competência tributária. 3. Os conceitos de serviço e de mercadoria. 4. Mudança de critério jurídico. 95

Maria Rita Ferragut - Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço 102

ISSQN ou ICMS na Manipulação de Medicamentos

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A questão de saber se na atividade de manipulação de medicamentos incide o ISSQN ou o ICMS é apenas mais uma forma de manifestação do conflito de competências entre Município, titular da competência para instituir e cobrar o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN (CF/88, art. 156, inciso III), e Estado, titular da competência para instituir e cobrar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (CF/88, art. 155, inciso II).

Aliás, a complexidade cada vez maior do nosso sistema tributário decorre em grande parte dos conflitos de interesses entre as diversas entidades titulares de competência tributária. Além de ser a relação tributária uma relação por natureza conflituosa, aos conflitos naturalmente surgidos nessa relação se somam os conflitos decorrentes da disputa pelo próprio poder de tributar, que se estabelece entre as pessoas jurídicas de Direito público integrantes da Federação.

Assim é que não são raros os conflitos envolvendo interesses das pessoas jurídicas titulares de competência tributária, especialmente no que diz respeito a situações nas quais pode dar-se a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, como ocorreu, por exemplo, com a atividade das gráficas relativamente aos denominados impressos personalizados. Ou a situações, como a que vamos aqui examinar, nas quais pode dar-se a incidência do Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicações - ICMS, ou o do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

No equacionamento dessas questões temos de considerar, sobretudo, a importância dos conceitos na preservação da supremacia constitucional, como na preservação da hierarquia normativa, presente no sistema normativo em geral. E ainda o fato de que em nosso sistema tributário as competências para a instituição de impostos são privativas.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Neste artigo examinaremos a questão de saber se na atividade das denominadas farmácias de manipulação incide o ISSQN ou o ICMS. Faremos esse exame a partir de duas decisões proferidas em ação promovida pela empresa interessada, uma do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, afirmando a incidência do ICMS, e a outra, do Superior Tribunal de Justiça, que reformou aquela outra e afirmou a incidência do ISSQN, e não do imposto estadual. E vamos procurar demonstrar que a razão está com o Superior Tribunal de Justiça que, ao proferir tal decisão, adotou os mesmos critérios já adotados na jurisprudência relativamente aos problemas idênticos, suscitados quanto aos denominados impressos personalizados e aos programas para computador, entre outros, como adiante veremos.

2. Natureza Privativa da Competência Tributária

Realmente, a vigente Constituição Federal atribui à União competência para instituir os impostos que indica em seu art. 153, incisos I a VII, e em seu art. 154. Neste último, diz que a União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos que estão nela discriminados. Ou ainda, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

No art. 153 temos o que se pode denominar competência ordinária da União para a instituição de impostos. Já no art. 154 temos a denominada competência residual, ou competência para a instituição de impostos não previstos na Constituição, que é atribuída à União, também em caráter privativo. E ainda, a competência, que também é privativa da União, para a instituição dos denominados impostos extraordinários de guerra que são, por natureza, excepcionais e transitórios.

A Constituição Federal atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição dos impostos que indica em seu art. 155. E atribui aos Municípios competência para a instituição dos impostos que indica em seu art. 156.

Todas essas competências são atribuídas em caráter privativo. Por isto mesmo se faz imperioso o respeito pelos conceitos utilizados nas normas que atribuem essas competências, de sorte que não sejam indevidamente ampliados certos conceitos porque tal ampliação certamente terminaria por ensejar a invasão por uma, do campo da competência privativa de outra das entidades tributantes.

Sobre esse tema já escrevemos:

“Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. Em relação aos tributos cujos fatos geradores são, ou se ligam, a atividades estatais, como é o caso das taxas e da contribuição de melhoria, a competência tributária decorre da competência para a prestação do serviço ou para o exercício do poder de polícia e, ainda, para a realização da obra pública, como adiante será explicado. Em relação aos impostos é que a questão das competências se coloca propriamente no campo de Direito Tributário.

A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a

Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o âmbito constitucional de cada imposto.

O âmbito constitucional do imposto é o fato, ou o conjunto de fatos, ou a situação de fato, que a Constituição descreve na norma em que atribui a cada uma das pessoas jurídicas competência para a respectiva instituição.

O legislador infra-constitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva. Por isto mesmo não pode alterar os conceitos que a Constituição Federal utiliza ao fazer a discriminação das competências impositivas. Nem pode construir ficções legais que, de qualquer forma, impliquem alteração daquelas regras da Constituição Federal.

A norma do art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, é meramente explicitante. Tem apenas efeito didático, embora este seja de grande importância, com visíveis resultados práticos, como a experiência tem demonstrado.”¹

A indeterminação dos conceitos utilizados nas regras da Constituição que atribuem competência às diversas entidades tributantes contribui, significativamente, para o surgimento dos conflitos de competência. E na superação dessa indeterminação, necessária para a solução de tais conflitos, é importante que em cada caso seja mantida a coerência, como parece ter ocorrido até agora.

3. Os Conceitos de Serviço e de Mercadoria

3.1. Importância dos conceitos

Para a adequada solução da questão de saber se na atividade de manipulação de medicamentos incide o ISSQN ou o ICMS, é da maior importância o exame dos conceitos de serviço e de mercadoria. Na decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida em 6 de março de 2008, sobre a questão que estamos aqui a examinar, foi levada em consideração especialmente o fato de que “os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03, que arrola os serviços sujeitos à incidência do ISSQN”.² E é certo que a lei complementar tem, entre outros, o papel de “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.³ Entretanto, também é certo que a lei complementar não pode, ao dispor sobre conflitos de competência, alterar conceitos jurídicos utilizados pela Constituição em regras definidoras de competência tributária. Daí por que é inegável, mesmo no exame da questão de que se cuida, a importância dos conceitos de *serviço* e de *mercadoria*.

Realmente, não basta que a lei complementar tenha definido determinada atividade como serviço, incluindo-a na lista dos serviços tributáveis pelos municípios, para que essa atividade deva ser submetida à incidência do ISSQN.

¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 30ª edição, Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 293/294.

² Trecho (segundo parágrafo do item 3) do voto do Ministro Teori Albino Zavascki, relator do caso.

³ Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso I.

No exame da questão de saber qual dos impostos incide na atividade de farmácia de manipulação, como em diversas situações anteriores semelhantes, prevaleceu a adequada consideração dos conceitos como a seguir se verá.

3.2. *O que se deve entender por serviço*

A palavra serviço tem inúmeros significados. O mais importante é que se tome, na busca daquele que deva ser considerado na interpretação da regra tributária, o contexto no qual a palavra está encartada, porque o elemento contextual é geralmente muito importante na interpretação das regras jurídicas.

No contexto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, já escrevemos:

“Na linguagem comum ‘serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho’ (Dicionário Houaiss, 1ª edição, Rio de Janeiro, 2001, p. 2.559).

Na linguagem jurídica em geral - anota Maria Helena Diniz - serviço quer dizer ‘o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva.’ (Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 311).

A locação de serviços e a locação de bens constituem instituto de Direito Privado, e a diferença entre esses dois institutos deve ser vista também no âmbito do Direito Tributário. Não é razoável negar-se o caráter meramente pedagógico do art. 110 do Código Tributário Nacional, que, a rigor, nem precisaria existir, embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro.”⁴

Na prestação de serviços é a própria atividade do prestador que atende a necessidade do tomador. Ainda quando exista envolvida nessa atividade uma coisa, não é a coisa em si, mas o agir do prestador que atende a necessidade do tomador do serviço. E quando se trata de enfrentar a questão de saber se em determinada situação ocorre a incidência do ISSQN ou do ICMS, temos de considerar também como elemento essencial o conceito de mercadoria, que nos permitirá separar o serviço (hipótese de incidência do ISSQN), ainda que incorporado a uma coisa móvel, da operação relativa à circulação de mercadoria (hipótese de incidência do ICMS).

3.3. *O que vem a ser mercadoria*

No conceito de mercadoria tem-se como elemento essencial uma *coisa* móvel. E ainda, como ideia essencial, a *destinação* dessa coisa ao comércio. E tanto é assim que o constituinte derivado ou reformador, para alargar o campo de incidência do ICMS, viu-se obrigado a referir-se a *bens*, conceito que para esse fim colocou ao lado das *mercadorias*.

Seja como for, para identificarmos a situação que enseja a incidência do ICMS, e distingui-la daquela situação que enseja a incidência do ISSQN, distinção que se faz necessária especialmente em face da presença de uma coisa móvel, um produto resultante da atividade caracterizada como serviço, impõe-se que consideremos a destinação dessa coisa móvel, desse produto.

Assim, para resolvermos adequadamente a questão de saber se na atividade de farmácia de manipulação deve incidir o ISSQN ou o ICMS, é fundamental considerar-se a destinação do produto, vale dizer, do medicamento produzido na mani-

⁴ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 30ª edição, Malheiros, São Paulo, 2009, p. 406.

pulação. Se esse produto se destina ao tomador do serviço, vale dizer, se ele se destina a quem solicitou a manipulação, evidentemente se está diante de um serviço e o imposto incidente no caso é o ISSQN. Entretanto, se o produto é destinado ao comércio, é posto na prateleira para ser vendido a qualquer pessoa que o deseje comprar, aí então esse produto é uma mercadoria e o imposto incidente no caso será o ICMS.

Aliás, a falta de consideração desse importante elemento, vale dizer, a destinação do produto resultante da manipulação, parece ter sido a causa do equívoco no qual incorreu o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no exame da questão que estamos a abordar.

3.4. A decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

Realmente, a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ao apreciar a questão de saber se a farmácia de manipulação deve pagar o ISSQN ou o ICMS, alberga ementa na qual, depois de referida a doutrina que afirma a irrelevância da natureza jurídica dos atos que caracterizam a operação de circulação de mercadoria, está dito que

“O fato de a autora confeccionar, manipular e transacionar medicamentos agregando outros elementos aos sais básicos, demonstra que está a produzir um bem móvel, o qual se constitui em mercadoria.”⁵

Como se vê, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul considerou relevante a existência de um bem móvel resultante da atividade de manipulação. Não cogitou, porém, na destinação deste, que na verdade também é relevante. E ocorre que esse bem, no caso, não se destina ao comércio, mas apenas àquela pessoa que o encomendou, residindo neste ponto a distinção essencial. Se o medicamento resultante da manipulação fosse para a prateleira e ficasse à disposição de quem o desejasse adquirir, ter-se-ia, aí sim, mercadoria, e o imposto devido seria o ICMS.

3.5. As diversas situações precedentes

Na realidade em que vivemos existem diversas atividades nas quais podem ser identificadas situações idênticas às que se configuram nas farmácias de manipulação. Entre muitas outras podemos citar a produção de programas de computador, a atividade de alfaiataria, e a da denominada indústria gráfica. Em qualquer delas, se o resultado da atividade é destinado apenas a quem a provoca contratando o serviço, o imposto devido é o ISSQN, mas se o produto da atividade destina-se ao comércio, é posto na prateleira à disposição de quem o pretenda adquirir, o imposto devido será o ICMS.

Vejamos como a questão é tratada na jurisprudência, especialmente em relação aos produtos da indústria gráfica, denominados *impressos personalizados*, assim entendidos aqueles de tal forma individualizados que somente são úteis para os que os encomendam, como é o caso dos cartões de visita.

⁵ Parte da ementa transcrita no relatório do Recurso Especial nº 881.035/RS.

No caso desses impressos tem decisiva importância a questão da destinação, que deve ser vista com o devido cuidado porque, mesmo com um destinatário exclusivo, esses impressos podem ter destinação comercial na medida em que se integrem em produtos industrializados, caso em que devem ser tratados como simples etapa do processo de industrialização.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça sumulou sua jurisprudência afirmando que “a prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” (Súmula 156). Entretanto, tem decidido também que a referida Súmula tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. E assim está afirmado, sem contradizer aquela Súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS (STJ, 1ª Turma, REsp 725.246/PE, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.10.2005).

4. Mudança de Critério Jurídico

4.1. Comando dirigido à autoridade administrativa

No âmbito do tema em estudo, firmada que seja a orientação jurisprudencial no sentido de que o imposto devido é o ISSQN e não o ICMS, pode dar-se o que o Código Tributário Nacional denomina modificação de critério jurídico, estabelecendo:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Como se vê, essa regra se dirige à autoridade administrativa, de sorte que, em princípio, a orientação jurisprudencial a que nos referimos não deve ser entendida como motivação para qualquer atitude por parte do contribuinte que desempenha a atividade em questão. Poderá, todavia, ser por este invocada nos casos em que a autoridade administrativa municipal, até então omissa quanto à cobrança do ISSQN, venha a formular essa cobrança daqueles que estejam pagando o ICMS.

4.2. Como regra de direito intertemporal

Realmente, por força do art. 146 do Código Tributário Nacional, os contribuintes que, em relação à manipulação de medicamentos vêm pagando o ICMS, só a partir da data em que forem notificados pela autoridade administrativa municipal que se mantinha omissa a esse respeito, serão obrigados ao pagamento do ISSQN.

Esse entendimento é da maior importância porque pode ocorrer que os Municípios, em face da nova orientação jurisprudencial, venham a cobrar o ISSQN relativo aos últimos cinco anos, independentemente do pagamento do ICMS até agora efetuado. Dirão que o imposto estadual foi pago indevidamente, e que deve ser pleiteada pelos interessados a sua restituição.

Não nos parece, porém, tratar-se de situação na qual se deva afirmar a ocorrência de pagamento indevido. Trata-se, realmente, de situação típica de modificação

de critério jurídico, na qual o pagamento do ICMS decorria da adoção de um critério - o de se considerar consumada uma operação relativa à circulação de mercadorias - e o pagamento a ser feito de agora em diante do ISSQN decorre de um outro critério - o de se considerar ocorrida, não uma operação relativa à circulação de mercadorias, mas uma prestação de serviços - que constitui fato gerador desse imposto municipal.

Essa modificação de critério jurídico funcionará, então, como regra de direito intertemporal, diante da qual se não de considerar válidos os pagamentos de ICMS feitos até o momento, ainda que de agora em diante se tenha de considerar devido, não mais o ICMS, mas o ISSQN.

4.3. A palavra final do STF

Tudo o que se disse, porém, não implica desconhecer que a palavra final sobre qual é o imposto efetivamente devido na atividade de farmácia de manipulação cabe ao Supremo Tribunal Federal, porque se trata de determinar o alcance das regras da Constituição que atribuem competência impositiva aos Estados e ao Distrito Federal, para a instituição do ICMS, e aos Municípios, para a instituição do ISSQN.

Isto, porém, não infirma nossa tese segundo a qual estamos diante da modificação de critério jurídico, e não de pagamento indevido de imposto. Pelo contrário, o fato de perdurar a pendência até a decisão final do Supremo Tribunal Federal apenas deixa fora de qualquer dúvida a nossa tese, que será útil especialmente para os que não fizeram o pagamento do imposto que a final venha a ser considerado devido.