

PIERRE MOREAU
ANA PAULA ORIOLA DE RAEFFRAY
ÉRIO UMBERTO SAIANI FILHO
WANDER DA SILVA SARAIVA RABELO
JOÃO CLAUDIO C. SAGLIETTI FILHO
FRANCO MAURIO RUSSO BRUGIONI
KAREN LOI
RICARDO VILA NOVA SILVA
VIVIANE BALBINO
ALEXANDRE LABONIA CARNEIRO
THIAGO RAPOSO MATIUSSI
LARISSA DE CARVALHO PINTO NERY
ROBERTA ZAMPIERI LEMES
TIAGO CESAR CASTILHO JEREMIAS
GUILHERME CUPELLO SOUTO
ÁTILA MELO SILVA
MARIANA FERREIRA ALVES
PATRÍCIA CÉSAR ROCHA
ANA CLAUDIA OLIVEIRA DA SILVA
RAFAEL THOMAS MERMERIAN
EVELYN ARAUJO MATOS
BRUNO GOES SOUSA
LEANDRO LUCIANO
LEANDRO LABONIA
GABRIELA CEZAR DOS SANTOS
THIAGO DE PAULA NOGUEIRA E SILVA
VANESSA RODRIGUES FRANKLIN
RODRIGO LOPEZ CAMANHO

PROF. DR. RENAN LOTUFO
PROF. DR. JAIRO SADDI
PROF. DR. LUIZ NELSON PORTO ARAÚJO
CONSULTORES



São Paulo- SP - Brasil
Rua Hungria nº 888 - 10º andar - 01455-905
Tel. (0 - - 11) 2858-8011 - Fax (0 - - 11) 2858-8000
e.mail: moreau@moreau.com.br
<http://www.moreau.com.br>

Escritório Associado
Darrois Villey Maillot Brochier
Paris - New York

DENIS BORGES BARBOSA
INGRID MELANIA RASMUSEN AMAYA
ELAINE RIBEIRO DO PRADO
GLÓRIA MARCIA PERCINOTO
MARIANA LOJA TÁPIAS
GRAZIELA FERREIRA SOARES
RAUL ALBERTO RASMUSEN AMAYA
PAULA FERREIRA MACHADO
ANA BEATRIZ NUNES BARBOSA
ANA PAULA BUONOMO MACHADO
MARCELO GUSTAVO SILVA SIQUEIRA
PATRÍCIA PORTO
PEDRO MARCOS NUNES BARBOSA
ROSANA DE JESES GUILHERME
VICTOR SCHMIDT DIAS CORREA

DRA. RACHEL FARES MENHEM
PROF. MICHAEL KRIEGER
LEILA DA LUZ LIMA CABRAL
ALLAN ROCHA
LEANDRO JOSÉ LUIZ RIODADES DE MENDONÇA
MARIA SYLVIA SPESOTO ZARONI
CONSULTORES

M-A 307/ 2009

São Paulo,
25 de maio de 2009.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMACÊUTICOS MAGISTRAIS – ANFARMAG

Rua Vergueiro, 1855 – 2º andar.
04101-000 – Vila Mariana – São Paulo - SP

At: Senhora Maria do Carmo GARCEZ
Presidente da ANFARMAG

Ref: Tributação do Setor Magistral – ICMS e ISS

Prezada Senhora Maria do Carmo.

Responde-se pela presente, consulta que nos foi formulada pela ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMACÊUTICOS MAGISTRAIS - ANFARMAG acerca dos reflexos que podem decorrer das recentes decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, no que se refere à tributação das atividades exercidas pelas farmácias magistrais, nas quais foi adotada a interpretação, em sede de Recurso Especial, de que sobre tais atividades deve incidir o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN. As questões suscitadas pela ANFARMAG são as seguintes:

- a) a competência constitucional tributária sobre as atividades desenvolvidas pelas farmácias magistrais pertence aos Estados ou aos Municípios?
- b) a manipulação de fórmulas está abrangida pelos serviços apontados no item 4.07 da lista anexa da Lei Complementar n.º 116 de 2003, que dispõe sobre normas gerais do ISSQN ?

- c) quais são os reflexos jurídico tributários das recentes decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre as atividades das farmácias magistrais, no tocante à incidência do ISSQN, caso se consolidem?
- d) as decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria são definitivas ?

Passa-se, então, ao exame objetivo da matéria.

a) das características das atividades exercidas pelas farmácias de manipulação

As farmácias magistrais exercem atividade híbrida, ora atuando como prestadoras de serviços na elaboração de medicamentos de acordo com os pedidos apresentados por seus clientes, com as determinações técnicas específicas, caracterizando, assim, um serviço personalizado, ora atuando como comerciante varejista na venda de produtos acabados. Esta hibridez nas atividades gera dúvidas quanto à competência tributária dos Estados e dos Municípios. Ambos os entes tributantes apresentam argumentos para defender a sua própria competência tributária. .

Os Estados fundamentam à exigência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, no fato de que a elaboração de um medicamento pela farmácia magistral se traduz num verdadeiro processo de industrialização pelo qual o farmacêutico, devidamente habilitado com insumos e matérias primas próprios, desenvolve um produto novo, configurando-se então uma nova mercadoria cuja saída do estabelecimento estaria sujeita à incidência do tributo estadual.

Outro argumento utilizado pelos Estados, é no sentido de que a manipulação de fórmulas é uma mera etapa para o adimplemento do negócio, que é a entrega do medicamento pronto para o cliente, pois o que se busca nesta relação é o medicamento e não o serviço desenvolvido pelo farmacêutico.

Por sua vez, para defender a incidência de ISS os Municípios aduzem que o aviamento é, por sua natureza, uma obrigação de fazer, pela qual a farmácia magistral atendendo a um pedido pessoal e específico do cliente elabora um medicamento personalizado que não pode ser conceituado como mercadoria, razão pela qual só poderia haver a incidência de ISSQN.

Além do mais, o fato de constar “*Serviços Farmacêuticos*” no item 4.07, da lista anexa a Lei Complementar n.º 116 de 2003 que disciplina a cobrança de ISSQN em âmbito nacional, aparentemente favorece os Municípios, no embate da competência tributária travada com os Estados.

A questão da incidência tributária sobre as atividades exercidas pelas farmácias magistrais vem sendo objeto de diversos debates, sendo que recentemente foi enfrentada pelo Poder Judiciário, em decisões que parecem, contudo, colidir com a pretensão do Poder Legislativo quando da elaboração da Lei Complementar n.º 116, de 2003, com a seguir será examinado.

b) do processo legislativo que culminou da Lei Complementar nº 116, de 2003 e a sua interpretação pelo STJ.

A Constituição Federal de 1988 aponta nos seus artigos 155 e 156, qual o limite da competência de Estados e Municípios, no que tange à instituição e à cobrança do ICMS e do ISSQN, *in verbis*:

Competência - ICMS

“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.

§ 2.º 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”.
(sem grifos no original)

Competência - ISSQN

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Da análise da norma constitucional, observa-se que os Estados podem tributar **outros serviços** além dos transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, mas para isso **dois requisitos** devem ser atendidos, a saber:

a) os serviços não devem estar sob a competência tributária dos Municípios (lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003); e

b) os serviços devem ser fornecidos conjunta e concomitantemente com mercadorias.

De outro vértice, os Municípios tem competência constitucional para tributar os serviços, de qualquer natureza definidos na Lei Complementar n.º 116 de 2003.

Em outros termos, significa dizer que o serviço, mesmo que seja de qualquer natureza, se não estiver na lista anexa de serviços da Lei Complementar n.º 116 de 2003, não pode ser tributado pelo Município. Entretanto pode ser tributado pelo Estado se fornecido concomitantemente com mercadorias.

A divergência ora apontada, ganhou novos contornos com recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, nos autos dos Recursos Especiais n^{os} 881.035 e 975.105, ambas proferidas no sentido de que sobre as atividades desenvolvidas pelas farmácias de manipulação deve incidir o ISSQN, adotando-se a seguinte interpretação:

“De tudo se colhe, em suma, o seguinte: (a) sobre operações “puras” de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações “puras” de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC 116/03 incide ISSQN; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Ora, os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03, que arrola os serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Assim, estabelecido que o fornecimento de medicamentos manipulados constitui operação mista, que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não há dúvida de que, a partir da vigência da referida Lei Complementar, tal operação não está sujeita a ICMS mas sim a ISSQN. Ao decidir em sentido contrário o acórdão recorrido violou o art. 2º, IV da LC 87/96 e o art. 1º, § 2º da LC 116/03¹”.

Na interpretação do Superior Tribunal de Justiça, as atividades desenvolvidas pelas farmácias magistrais estariam incluídas nos “*serviços farmacêuticos*”, previstos no item 4.07 da Lei Complementar n.º 116 de 2003, razão pela qual não haveria que se falar em tributação por parte dos Estados, com a incidência do ICMS.

Diante destas decisões proferidas pelo Poder Judiciário parece que estaria aberto o processo de pacificação da questão do exercício da competência tributária sobre as atividades das farmácias magistrais.

Todavia, existem alguns aspectos que não foram observados pelo Superior Tribunal de Justiça, os quais podem mudar a sua interpretação, pois a expressão “*serviços farmacêuticos*” prevista na lista anexa a Lei Complementar n.º 116 de 2003, de acordo com o legislador não engloba a atividade de manipulação de fórmulas.

Isto porque, analisado o histórico do Projeto de Lei do Senado n.º 161 de 1989, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, que originou a Lei Complementar n.º 116 de 2003, verifica-se que o Poder Legislativo por meio do Parecer n.º 668, de 2003, publicado em 18 de junho de 2003, no Diário do Senado Federal, emitido pelo Relator da Comissão de Assuntos Econômicos, Senador Romero Jucá **vetou a inclusão da manipulação de medicamentos do item 4.07, da lista anexa que prevê “serviços farmacêuticos”**, como demonstram alguns trechos do citado relatório ora transcritos:

¹ STJ – Resp n.º 881.035 – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – Primeira Turma – Dje 26.03.2008; STJ – Resp n.º 975.105 – Rel. Min. Herman Benjamin – Segunda Turma – Dje 09.03.2009.

“Contudo, parece-nos, que, no afã de dotar os Municípios de uma excelente fonte de recursos, o Substitutivo da Câmara ultrapassou alguns limites, ora tornando o sistema tributário mais cumulativo do que já é, ora fragilizando em demasia a situação do contribuinte, ou ainda, invadindo a esfera de competência dos Estados, para tributar fatos gravados pelo ICMS.

Para sanar estas eivas, acreditamos que se fazem necessários destaques de alguns trechos da redação dada na Câmara, quer para simplesmente rejeitá-los, quer para recuperar o trecho do projeto original aprovado no Senado Federal.

No que respeita a fatos insertos no campo de incidência do ICMS, após acurada análise da Lista de Serviços, em conjunto com representantes de Estados e Municípios, convencemo-nos de que os seguintes dispositivos do Substitutivo e da Respectiva Lista devem ser objeto de análise destacada.

- expressão “inclusive de manipulação” do subitem 4.07 da lista anexa de serviços;

III – Voto

Com base no exposto, certos de que a nova lei viabilizará o fortalecimento das finanças públicas municipais, votamos pela aprovação parcial do Substitutivo da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei do Senado nº 161, de 1989 – Complementar, e pela rejeição dos seguintes dispositivos e trechos:

- expressão “inclusive de manipulação do subitem 4.07 da lista anexa de serviços, pelo fato de poder tratar-se de operação mista, isto é que envolve o fornecimento em conjunto de mercadorias e serviços, circunstância em que criar-se-ia um espaço para elisão fiscal das mercadorias aí envolvidas de sua sujeição ao ICMS”.
(sem grifos no original)

Este relatório do Senado Federal integrou, sem nenhuma ressalva, a aprovação conjunta do Projeto de Lei nº 161, de 1989 pela Câmara de Deputados e pelo Senado Federal.

Neste ponto, importante destacar que não havia qualquer menção ao subitem “serviços farmacêuticos”, no Projeto de Lei Complementar n.º 161 de 1989, original, tampouco no projeto substitutivo do Relator Senador Roberto Campos, aprovado pelo Senado Federal e enviado a Câmara dos Deputados.

Entretanto o substitutivo ao projeto de Lei Complementar aprovado na Câmara dos Deputados introduziu o subitem 4.07 – serviços farmacêuticos, inclusive de manipulação, tendo este projeto retornado ao Senado Federal em 18 de dezembro de 2002 para votação.

No Senado Federal, o Parecer do Relator, Senador Romero Jucá, sobre o Substitutivo da Câmara dos Deputados propôs a exclusão da expressão “inclusive de manipulação” do item 4.07, da lista anexa de serviços, este texto foi enviado a sanção, sendo que os vetos presidenciais sobre ele incidentes, não atingiram o item em questão.

Fica claro, portanto, que o Poder Legislativo, rejeitou peremptoriamente a inclusão da “manipulação de fórmulas”, na lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116, de 2003, que regula a cobrança, fatos geradores, serviços, bases de cálculo e contribuintes do ISSQN.

Nesse sentido, a interpretação do Superior Tribunal de Justiça, parece haver extrapolado os limites adotados pelo Poder Legislativo quando da aprovação e votação da Lei Complementar nº. 116 de 2003, uma vez que as atividades desenvolvidas pelas farmácias magistrais foram expressamente excluídas dos serviços farmacêuticos listados na norma complementar, cuja interpretação deve ser taxativa, sendo vedada inclusive à interpretação extensiva ou analógica.

Em se tratando de matéria tributária vigora o princípio da legalidade, ou da reserva legal, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo a qual é vedado a União, aos Estados e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, razão pela qual a pretensão dos Municípios em exigir o ISSQN pode se mostrar inconstitucional.

A imprecisão do alcance da expressão “*serviços farmacêuticos*”, aliada a ausência de exclusão expressa da “manipulação de fórmulas”, do item 4.07, da lista anexa da Lei Complementar nº 116 de 2003, certamente abriu espaço para que o Superior Tribunal de Justiça, no exercício de sua atividade jurisdicional decidi-se que a manipulação de fórmulas se insere nos “*serviços farmacêuticos*”, descritos na lista anexa de serviços.

Entretanto, esta interpretação não poderia ter ignorado a vontade do Congresso Nacional na elaboração da Lei Complementar n.º 116 de 2003, sob pena de se configurar invasão de competência legislativa atribuída exclusivamente ao Poder Legislativo pela Constituição Federal de 1988.

O subitem 4.07 da Lista Anexa da Lei Complementar nº. 116 de 2003, relativos aos “*serviços farmacêuticos*”, por decisão do legislador, não abrange a manipulação de fórmulas praticada pelas farmácias magistrais, com produção de matéria-prima pertencente à própria farmácia em espécie nova, hipótese em que melhor se amolda à cobrança de ICMS.

Por outro lado, vale mencionar ainda que a Resolução nº. 499 de 17 de dezembro de 2008 do Conselho Federal de Farmácia, abaixo parcialmente transcrita, não relaciona a manipulação entre os serviços farmacêuticos, o que corrobora o entendimento de que tal atividade não se insere no subitem 4.07 da Lista Anexa da Lei Complementar n. 116 de 2003, não estando, portanto, no âmbito de competência tributária dos Municípios:

Resolução nº 499, de 17 de dezembro de 2008 Conselho
Federal de Farmácia.

*CAPÍTULO I
DAS CONDIÇÕES GERAIS*

Art. 1º - Estabelecer que somente o farmacêutico inscrito no Conselho Regional de Farmácia de sua jurisdição, poderá prestar serviços farmacêuticos, em farmácias e drogarias.

§ 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;

VII - Realização de curativos de pequeno porte;

VIII - Colocação de brincos;

IX- Participação em campanhas de saúde;

X- Prestação de assistência farmacêutica domiciliar.

Destaca-se que, motivados pelas recentes decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça alguns Municípios, já começaram a notificar as farmácias magistrais para recolhimento do ISSQN, inclusive sobre períodos pretéritos, respeitados os prazos de decadência e/ou de prescrição de cinco anos.

Em que pese às observações tecidas acima sobre a tributação das atividades desenvolvidas pelas farmácias magistrais, caso a interpretação do Superior Tribunal de Justiça acerca do assunto prevaleça gerará os seguintes reflexos tributários sobre as atividades das farmácias magistrais.

c) os reflexos tributários da incidência do ISSQN

(i) Farmácias optantes do SIMPLES NACIONAL

Para os estabelecimentos que estão no SIMPLES NACIONAL à tributação pelo ISSQN pode se configurar como um risco à manutenção deste regime de tributação, pois a manipulação de fórmulas não esta entre as exceções de “prestações de serviços”, previstas no SIMPLES NACIONAL. Tal fato pode ser facilmente verificado em consultas respondidas pela Receita Federal do Brasil:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 52 de 07 de Novembro de 2007

“ASSUNTO: *Outros Tributos ou Contribuições*

EMENTA: *Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). O exercício da atividade de farmácia de manipulação não constitui, por si só, impedimento a que a pessoa jurídica faça opção pelo Simples Nacional, uma vez que não se trata de prestação de serviços, mas sim de atividade comercial”.*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 253 de 10 de Agosto de 2006

“ASSUNTO: *Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples*

EMENTA: *O exercício da atividade de farmácia de manipulação não constitui impedimento a que a pessoa jurídica faça opção pelo Simples, uma vez que não se trata de prestação de serviços, mas sim de atividade comercial”.*

Aliás, tal entendimento por parte do Fisco Federal está consolidado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 23 de junho de 2006, a saber:

“Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 23 de junho de 2006

DOU de 27.6.2006

Dispõe sobre a possibilidade de as pessoas jurídicas que exercem a atividade de farmácia de manipulação optarem pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples).

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, considerando o disposto no art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e tendo em vista o que consta do processo nº 19615.000066/2006-01, declara:

Artigo único. O exercício da atividade de farmácia de manipulação não constitui impedimento a que a pessoa jurídica faça opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), uma vez que não se trata de prestação de serviços, mas sim de atividade comercial.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID”

O entendimento do Fisco Federal pauta-se no disposto no artigo 17, inciso XI e demais dispositivos da Lei Complementar n.º 123 de 2006, abaixo transcritos:

Lei Complementar nº 123 de 2006

“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

XI - que tenha 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, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

§ 1 As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.

§5 - B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

I - creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;

II - agência terceirizada de correios;

III - agência de viagem e turismo;

IV - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

V - agência lotérica;

VI - (REVOGADO);

VII - (REVOGADO);

VIII - (REVOGADO);

IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

XI - (REVOGADO);

XI - (REVOGADO);

XII - (REVOGADO);

XIII - transporte municipal de passageiros; e

XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.

§ 5º-C. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

II- (REVOGADO);

III - (REVOGADO);

IV - (REVOGADO);

V - (REVOGADO);

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

§5 - D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:

I - cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;

II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;

VII - (REVOGADO);

VIII - (REVOGADO);

IX - empresas montadoras de estandes para feiras;

X - produção cultural e artística;

XI - produção cinematográfica e de artes cênicas;

XII - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;

XIII - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;

XIV - serviços de prótese em geral.

§5-E. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I”.

E mesmo que permitida a manutenção no SIMPLES NACIONAL das farmácias magistrais, após sua classificação como prestadores de serviços, somente a mudança da tabela de tributação de “comércio” para “serviços”, implicaria na majoração da carga tributária que em alguns casos alcançaria mais de 50% (cinquenta por cento), conforme se verifica nos exemplos abaixo:

ANEXO I – da Lei Complementar n.º 123 de 2006

Partilha do Simples Nacional – Comércio

| Receita Bruta em 12 meses | ALÍQUOTA | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | CPP | ICMS |
|--|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|-------|
| De R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00 | 5,47% | 0,00% | 0,00% | 0,86% | 0,00% | 2,75% | 1,86% |
| De R\$ 2.160.000,01 a R\$ 2.280.000,00 | 11,51% | 0,53% | 0,53% | 1,60% | 0,38% | 4,56% | 3,91% |

ANEXO IV - da Lei Complementar n.º 123 de 2006

Partilha do Simples Nacional – Serviços

| Receita Bruta em 12 meses | ALÍQUOTA | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | ISS |
|--|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|
| De R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00 | 6,54% | 0,00% | 1,84% | 1,91% | 0,00% | 2,79% |
| De R\$ 2.160.000,01 a R\$ 2.280.000,00 | 16,40% | 5,81% | 2,45% | 2,59% | 0,55% | 5,00% |

(ii) Farmácias magistrais que apuram Imposto de Renda pelo LUCRO PRESUMIDO

No que tange as farmácias magistrais que apuram Imposto de Renda pelo Lucro Presumido o reenquadramento da atividade de “comércio” para “prestador de serviço”, sujeitará tais estabelecimentos a uma presunção de lucro de 32% (trinta e dois por cento) dos prestadores de serviço em geral, ao invés de 8% (oito por cento) aplicado na venda de mercadorias, claramente esta nova classificação resultara na elevação da tributação na esfera Federal.

Nesse contexto, sobre a base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida pelas farmácias magistrais optantes do Lucro Presumido, incidirá a alíquota de 15% (quinze por cento), mais um adicional de Imposto de Renda à alíquota de dez por cento sobre a parcela do Lucro Presumido, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000.00 (vinte mil reais), pelo número de meses do respectivo período de apuração, no caso, três meses, podendo chegar assim a uma alíquota total de 25% (vinte e cinco por cento).

Tal prejuízo, contudo, poderá ser compensado com a sujeição ao ISSQN e não mais ao ICMS em razão da alíquota do imposto Municipal ser menor que o Estadual, mas esta análise deve ser feita caso a caso.

d) medidas que podem ser adotadas em face das decisões do STJ

No que tange a adoção de medidas é preciso destacar que as de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, são isoladas e sem força vinculante sobre os demais Tribunais e órgãos da Administração Pública, as quais podem inclusive sofrer alterações em razão de ações judiciais de cunho individual e coletivo.

Assim, o associado da ANFARMARG que for notificado ou autuado pelo Município onde está estabelecido para efetuar o recolhimento de ISSQN, poderá mediante os meios de defesa e recursos previstos na legislação tributária, contestar a legalidade da exigência dos créditos tributários.

Recomenda-se que a defesa da farmácia magistral se pautar no fato de que embora o Superior Tribunal de Justiça tenha se manifestado em dois processos no sentido de que a manipulação de fórmulas se insere no item 4.07 da lista anexa de serviços da Lei Complementar n.º 116 de 2003, tal interpretação esta em desacordo com aquilo que foi emanado do Congresso Nacional, pois no processo legislativo da lei complementar em comento, a expressão “inclusive manipulação”, foi taxativamente excluída do item 4.07, da lista anexa, razão pela qual, a atividade de manipulação de fórmulas não pode a princípio ser tributada pelos Municípios por ausência de previsão legal.

e) resposta objetiva das questões

Diante do exposto, as questões formuladas pela ANFARMAG tem as seguintes respostas objetivas:

- a) A competência constitucional tributária sobre as atividades desenvolvidas pelas farmácias magistrais pertence aos Estados ou aos Municípios?

Resposta – A correta interpretação do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, permite concluir que a competência para tributar as atividades desenvolvidas pelas farmácias magistrais pertence aos Estados.

- b) A manipulação de fórmulas está abrangida pelos serviços apontados no item 4.07 da lista anexa da Lei Complementar n.º 116 de 2003, que dispõe sobre normas gerais do ISSQN ?

Resposta – O Congresso Nacional, através de parecer emitido pela Comissão e Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, exclui expressamente a expressão “*inclusive manipulação*”, do item 4.07, da lista anexa da Lei Complementar n.º 116 de 2003, o que reforça a resposta da questão anterior, no sentido de que a tributação de tal atividade é exclusiva dos Estados.

- c) Quais são os reflexos jurídico tributários das recentes decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre as atividades das farmácias magistrais, no tocante à incidência do ISSQN, caso se consolidem?

Resposta – Como já mencionado os principais reflexos fiscais e econômicos das decisões do Superior Tribunal de Justiça, sobre as atividades das farmácias magistrais estão relacionados a risco de exclusão do SIMPLES NACIONAL, e majoração dos tributos federais para as farmácias optantes do Lucro Presumido.

- d) As decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria são definitivas ?

Resposta – As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, não são definitivas, tampouco possuem efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública e somente surtem efeitos entre as partes entre as quais é dada. Podendo inclusive serem reformadas por decisões proferidas em ações de cunho coletivo que venham a ser propostas sobre a matéria.

Essa consulta foi respondida, única e exclusivamente, com base nos dados e informações obtidas perante a Secretaria Geral do Senado Federal, e decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo certo que seu conteúdo pode sofrer alterações ou ser aprofundada caso surjam fatos e informações que não sejam de nosso conhecimento.

Colocamos à disposição para prestar quaisquer esclarecimentos.

Ério Umberto SAIANI FILHO

Atila MELO SILVA