

## O conceito de industrialização por encomenda e as alterações em sua tributação introduzidas pela Lei Complementar nº 116/03

Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan\*  
Marcelo Zampieri\*\*

As farmácias de manipulação, aqui entendidas como aqueles estabelecimentos de aviamento, manipulação (1) de medicamentos, em razão da natureza de suas atividades, devem e merecem receber um tratamento tributário diferenciado por parte da Fazenda Pública.

Em poucas palavras, a atividade desempenhada por estes estabelecimentos, nada mais consiste em receber receitas de medicamentos de seus clientes/consumidores, e através de insumos, matérias primas, desenvolver o produto que lhe é solicitado, assim literalmente, compondo, fabricando, confeccionando um produto, previamente solicitado com responsabilidade técnica, através de farmacêutico responsável.

Em razão desta atividade, inúmeras hipóteses de incidência tributária podem ser invocadas aplicáveis, como por exemplo Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de competências municipal, estadual e federal, respectivamente.

Não se pode confundir a natureza das atividades praticas pelas farmácias de manipulação com as das farmácias de simples venda de medicamentos, "medicamentos de prateleira", produtos estes que a empresa já recebe prontos para a venda, somente repassando ao consumidor.

O primeiro diferencial ao qual será tratado, diz respeito a incidência do Imposto sobre Serviços sobre as atividades destes estabelecimentos farmacêuticos de manipulação. Em relação as chamadas farmácias que comercializam produtos de prateleira, não é necessário tecermos maiores comentários, pois é clara a tributação daquelas vendas via ICMS.

No entanto, as farmácias de manipulação, também conhecidas como de "aviamento" merecem, neste ponto, um tratamento tributário diferenciado. Como visto supra, a natureza da atividade onde é manipulado o medicamento, é totalmente diferente da atividade das

farmácias assim ditas comuns, eis que estas somente comercializam produtos pré-fabricados.

Como já referido, no caso das farmácias de manipulação, o farmacêutico, responsável técnico pela elaboração dos produtos, é procurado em seu estabelecimento pelo cliente, sendo que este, com um receituário em mãos, lhe solicita um produto. Desta forma, o farmacêutico, através dos insumos, matérias primas que possui em seu estabelecimento constitui, confecciona, fabrica o medicamento, fornecendo assim ao cliente um produto específico, por este solicitado.

Na análise do fato gerador do Imposto sobre Serviços, temos a seguinte hipótese de incidência elencada pelo artigo 1º da recente Lei Complementar 116/2003: *"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"*.

Em seguida, neste mesmo artigo supra citado, assim dispõe seu parágrafo 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"*.

Esta ressalva feita no parágrafo segundo é pertinente, e aplicável, nas atividades exercidas pelas farmácias de manipulação, eis que é evidente, no exercício da atividade de manipulação, isto é, confecção do medicamento, que o profissional utilize matérias primas, as quais são mercadorias, só que empregadas na realização do produto que lhe é solicitado, sua atividade fim.

Neste ponto segue uma indagação. Qual a atividade exercida pelas farmácias de manipulação? É um serviço prestado ou a venda de uma mercadoria?

Em análise a Lista de Serviços tributáveis via ISS, anexa a Lei Complementar 116/2003, temos em seu item 4.07 a seguinte hipótese de incidência tributária: *"Serviços farmacêuticos"*. Por óbvio esta referência na Lei não veio em vão. Como já afirmado, as atividades exercidas pelas farmácias de comercialização de produtos de prateleira, evidente é a incidência de ICMS sobre as suas vendas.

O legislador, ao dispor no item 4.07 da Lista anexa a Lei Complementar 116/2003 a expressão "Serviços farmacêuticos", quis se referir aos serviços prestados pelas farmácias. Por conseguinte a única hipótese plausível, de uma farmácia vir a realizar uma prestação de serviço, seria e é, no caso das farmácias de manipulação.

A prestação de serviço, hipótese de incidência do ISS, é uma obrigação de "fazer", não uma obrigação de "dar". Em outras palavras, o consumidor, ao se dirigir a uma farmácia de manipulação busca a prestação de um serviço, qual seja, a fabricação de um produto, o qual é específico para a utilização em sua enfermidade. Desta forma, há um negócio jurídico entre este consumidor e a farmácia de manipulação, sendo que esta obriga-

se a fazer um produto para aquele cliente. Ainda, esta atividade exercida pela estabelecimento de manipulação é sua atividade fim, mediante esforço pessoal do profissional farmacêutico.

Como bem observado por José Eduardo Soares de Melo, "*Os serviços (obrigações de fazer) distinguem-se das mercadorias (obrigações de dar), sendo irrelevante a significação econômica, os bens utilizados, e o fato de se traduzirem em elementos corpóreos. É impertinente aplicar uma teoria da preponderância com o objetivo de mensurar o custo pertinente ao esforço intelectual e material (serviço), e aos bens aplicados (mercadorias)*". (2)

Feitas estas observações, temos por evidente a incidência no caso das Farmácias de Manipulação do Imposto sobre Serviços, eis que estas realizam, como sua atividade-fim, uma obrigação de fazer, prestação de serviço, fato gerador do tributo municipal, conforme disposição legal.

Imperioso observar que na vigência do Decreto-Lei 406/68, na pertinência da incidência ou não do ISS nas atividades exercidas pelas farmácias de manipulação, eis que aquela parte da legislação foi revogada em parte pela Lei Complementar 116/03, também possível seria a tributação via ISS da prestação de serviços de manipulação pelas farmácias, se adotando como parâmetro o conceito de mercadoria e serviço, os quais devem ser utilizados para adequar a lei no tempo eis que o Decreto em parte revogado era e é muito antigo, não tendo o mesmo contemplado em sua edição original e alterações posteriores (LC 87/96) em seu rol de serviços tributáveis, taxativamente as atividades de manipulação de medicamentos por estabelecimentos farmacêuticos, surgidas somente na década de 80.

Os tribunais pátrios, principalmente o do Rio Grande do Sul (TJRS) é taxativo: "*Se a prestação do serviço não está taxativamente contemplada na lista anexa ao decreto-lei n. 406/68, e segue-se a entrega do produto, sujeita-se a operação a incidência do ICMS*". (3)

Como visto, os julgadores, dotados de um positivismo exacerbado, em apoio a sede arrecadatória do estado, não perceberam a necessidade de o ofício jurisdicional, adequar a lei para o caso concreto, em virtude da evolução das práticas comerciais, não contempladas originariamente pela legislação tributária. "*De qualquer sorte, a exemplo do que ocorreu com os programas de computador, denominados softwares, não previstos no Decreto-lei n.º 406/68, cabe também ao Poder Judiciário estar atento à evolução da sociedade e dos seus processos produtivos, de molde a interpretar o direito conforme essas transformações*". (4)

Em que pese nossa irresignação em relação aos recentes julgados dos tribunais pátrios, como os citados, temos que agora, com a edição da Lei Complementar 116/03 esta dúvida acerca da tributação dos serviços de manipulação de medicamentos em estabelecimentos farmacêuticos foi superada, incidindo sobre esta atividade o ISS, e não o ICMS, nos termos do art. 1º, §2º, item 4.07 da LC 116/03.

Neste momento, poderia ser feito o seguinte questionamento: E em relação aos processos judiciais em trâmite, que buscam o direito das farmácias de manipulação serem

tributadas via ISS em não ICMS, ainda não transitadas em julgado, em via recursal, como proceder após a edição da Lei Complementar 116/03, eis que a causa de pedir é diversa?

A Lei Complementar 116/03 entrou em vigor na data de sua publicação, isto é em 01 de agosto de 2003 (5), portanto aplicável e eficaz a partir deste momento. Mesmo ainda não sendo regulamentada pelos municípios, suas disposições já eram aplicáveis desde tal data.

A solução para esta dúvida é simples, e a solução advém da Constituição Federal artigo 5º, XXXVI (6), e da interpretação da antiga, porém extremamente esclarecedora Lei de Introdução ao Código Civil, vejamos o disposto em seu artigo 6º: "*A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada*".

Ato jurídico perfeito "*É o ato plenamente constituído, completo, acabado, aquele a que nada falta, cujos requisitos todos se cumpriram na pendência da Lei sob cujo império se realizou, e que não é alcançado pela lei nova*". (7) Em matéria tributária, ato plenamente constituído deve ser entendido como o fato gerador ocorrido em determinado período, ou seja, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da LC 116/03, tributável as operações realizadas pelas farmácias de manipulação via ICMS, se mantidas é claro, as decisões dos tribunais exemplificadas em nota de rodapé.

No entanto, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de agosto de 2003, em função da entrada em vigor, e auto aplicabilidade da Lei Federal Complementar 116/03, é tributável as atividades das farmácias de manipulação via ISS.

Direito adquirido, é o direito definitivamente incorporado ao patrimônio de seu titular (8), isto é a lei nova não pode atingi-los, não há retroatividade da Lei. Da mesma forma da Lei Penal, a Lei tributária, sendo benéfica ao contribuinte é retroativa, sendo que assim, aplicável é a mesma assim que irradia seus efeitos, ou seja, ocorridos os fatos geradores, e mesma é aplicável. Em relação a coisa julgada, ainda cabendo recurso na ação, esta não tendo transitado em julgado, perfeitamente aplicável é a lei nova.

Temos assim, plenamente aplicável o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil em matéria tributária, posto decorrer da própria natureza da lei em proporcionar a tributação pelo município das prestações de serviço de manipulação de medicamentos através do ISS. Como bem lecionou o mestre Luciano Amaro "*Obedecidas as restrições, a lei pode, em princípio, voltar-se para o passado, se o disser expressamente ou se isso decorrer da própria natureza da lei; se nada disso ocorrer, ela vigora para o futuro*". (9) Evidente que a aplicabilidade de tal dispositivo legal dependerá do tipo de demanda judicial em trâmite, cabendo ao profissional do direito, assim adequá-lo ao direito postulado, adotando-se como parâmetros os dispositivos do Código Tributário Nacional, artigos 101 à 112.

Por último, pertinente analisar a incidência ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, artigo 153, IV da CF/88, sobre os produtos confeccionados, fabricados nas farmácias de manipulação, o que poderia dar ensejo a um conflito de competência tributária.

Impossível a incidência do IPI sobre os produtos manipulados, a uma porque o artigo 5º, VI do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI) assim dispõe: "*Não se considera industrialização: (...) IV - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica*". A duas, porque da mesma forma do ICMS, para a incidência do imposto, há a necessidade de uma operação de "dar", só que neste caso um produto industrializado pelo próprio realizador do negócio jurídico. Desta forma, por estrita vedação legal, e em virtude da natureza jurídica da operação, impossível a incidência do IPI sob os produtos fabricados pelas Farmácias de Manipulação.

---

### Notas

1. "*Manipular: Preparar manuseado; dar formato ou feições com as mãos; preparar (medicamentos)*", in Dicionário Mor da Língua Portuguesa, Livro'Mor Editora Ltda, São Paulo-SP.
2. Paulsen, Leandro, Impostos: federais, estaduais e municipais, Porto Alegre: Livraria do [Advogado](#) Editora, 2004.
3. Embargos Infringentes nº 70002607893. Outros precedentes no mesmo sentido: 598358901 e 70001064922.
4. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS VENDAS DE PRODUTOS MANIPULADOS EM FARMÁCIAS MAGISTRAIS - André Malta Martins, Publicada no Juris Síntese nº 34 - MAR/ABR de 2002.
5. Artigo 9º da LC 116/03.
6. Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no [País](#) a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
(...)  
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;  
(...)
7. Violante, Carlos Alberto M. S. M., Lei de Introdução ao Código Civil, Campinas, SP: Copola, 2000.
8. Ob. cit., pg. 81.
9. Direito Tributário Brasileiro, 9º ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

\*Integrante da Bochi Brum & Zampieri Advogados Associados, em Santa Maria (RS).

\*\*Professor de Direito Empresarial e Tributário na Universidade Federal de Santa Maria, Advogado em Santa Maria-RS.

Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4886> >. Acesso em:

10/05/07