

A incidência do ISS sobre serviços farmacêuticos

A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº. 116/03 inclui "Serviços farmacêuticos" no subitem 4.07, pertencente ao gênero "Serviços de saúde, assistência médica e congêneres" – item 4. A lista anterior, anexa à Lei Complementar nº. 56/87, assim como as mais antigas, não se referia a serviços farmacêuticos, fato constatado pelo mestre Bernardo Ribeiro de Moraes que fez o seguinte comentário ao estudar a lista do Decreto-lei nº. 834/69:

"Devemos observar que no grupo 1 o legislador maior não utilizou a expressão 'e congêneres', especificando apenas os serviços de 'médicos, dentistas e veterinários', e não outros. Incluiria, então, o serviço de farmacêutico? O farmacêutico também se preocupa com a saúde humana, tendo por função prevenir doenças, diagnosticá-las e indicar a maneira e os meios adequados para o restabelecimento da saúde. Embora profissional diplomado, sujeito a fiscalização do Conselho Regional de Farmácia (criado pela Lei nº. 3.820, de 11.11.1960), a atividade do farmacêutico é de venda de medicamentos, artigos de higiene e de preparo de receitas fornecidas pelos médicos, além de produtos de beleza, cosméticos, perfumes e material médico de primeira mão (seringas, bolsas de borracha, etc.). Nesta parte, o profissional de farmácia é tido como 'comerciante' (adquire medicamentos para revenda). Todavia, o diploma de farmacêutico não confere ao titular a qualidade de comerciante, mas de profissional liberal de farmácia. Como tal, costuma atender a pedidos de primeiros socorros, na ausência do médico. Está sujeito ao ISS, como serviços de ambulatório, apenas nesta parte" ("Doutrina e Prática do ISS", pp. 170/171).

Premido pela rigidez da lista de serviços, o renomado professor vislumbrou a incidência do ISS de serviços farmacêuticos apenas quando esses se assemelhavam aos serviços ambulatoriais, tais como pequenos curativos, aplicação de injeção, verificar a pressão arterial etc.

Mesmo assim, poucos Municípios cobravam o ISS de tais serviços. As farmácias, por tradição e costume, registravam-se somente na Inspetoria Estadual e operavam suas transações mediante a emissão de notas fiscais mercantis, tanto nas operações de venda quanto nas atividades de serviços ambulatoriais. A inscrição municipal tinha por objetivo único a obtenção do Alvará de Funcionamento e geralmente não requeriam autorização para emissão de nota fiscal de serviços.

O Decreto nº. 85.878, de 7.4.1981, que regulamentou a Lei nº. 3.820/60, especificou dessa maneira as atribuições profissionais do farmacêutico:

I - desempenho de funções de dispensação ou manipulação de fórmulas magistrais e farmacopéicas, quando a serviço do público em geral ou mesmo de natureza privada;

II - assessoramento e responsabilidade técnica em:

a) estabelecimentos industriais farmacêuticos em que se fabriquem produtos que tenham indicações e/ou ações terapêuticas, anestésicos ou auxiliares de diagnóstico, ou capazes de criar dependência física ou psíquica;

b) órgãos, laboratórios, setores ou estabelecimentos farmacêuticos em que se executem controle e/ou inspeção de qualidade, análise prévia, análise de controle e análise fiscal de produtos que tenham destinação terapêutica, anestésica ou auxiliar de diagnósticos ou capazes de determinar dependência física ou psíquica;

c) órgãos, laboratórios, setores ou estabelecimentos farmacêuticos em que se pratiquem extração, purificação, controle de qualidade, inspeção de qualidade, análise prévia, análise de controle e análise fiscal de insumos farmacêuticos de origem vegetal, animal e mineral;

d) depósitos de produtos farmacêuticos de qualquer natureza;

III - a fiscalização profissional sanitária e técnica de empresas, estabelecimentos, setores, fórmulas, produtos, processos e métodos farmacêuticos ou de natureza farmacêutica;

IV - a elaboração de laudos técnicos e a realização de perícias técnico-legais relacionados com atividades, produtos, fórmulas, processos e métodos farmacêuticos ou de natureza farmacêutica;

V - o magistério superior das matérias privativas constantes do currículo próprio do curso de formação farmacêutica, obedecida a legislação do ensino;

VI - desempenho de outros serviços e funções, não especificados no presente Decreto, que se situem no domínio de capacitação técnico-científica profissional.

Observa-se, inicialmente, que, com a devida vênia ao mestre Bernardo Ribeiro de Moraes, a atividade de farmacêutico não é a de vender medicamentos, pois, como o próprio mestre diz, farmacêutico não é comerciante. Quem vende produtos é a Farmácia ou Drogeria, não o farmacêutico. Exerce, isso sim, assessoramento e responsabilidade técnica aos estabelecimentos industriais e comerciais da área farmacêutica. Em outras palavras, prestam serviços a esses estabelecimentos, ou como empregados assalariados, ou como profissionais autônomos. Desta forma, o profissional que exerce suas funções com autonomia, sem vínculo empregatício, deve inscrever-se no Cadastro Mobiliário Municipal e tornar-se contribuinte do ISS. O item de enquadramento do profissional liberal é o mesmo dos serviços farmacêuticos, isto é, o subitem 4.07.

O primeiro inciso dos descritos acima identifica uma das mais importantes atividades do farmacêutico: 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.

O serviço de manipulação de medicamentos sob prescrição médica é tão importante quanto a própria prescrição. Exige formação técnica adequada, específica do conhecimento do profissional. A aplicação da técnica magistral consegue adaptar o medicamento às necessidades do paciente, em vista das variações do veículo, do princípio ativo, da conjugação de substâncias e da forma de administrar o medicamento. Trata-se de um serviço de enorme responsabilidade e, justamente por isso, restrita aos profissionais de farmácia.

Não há, assim, como refutar a tese de que a manipulação de medicamentos é nitidamente uma prestação de serviços, uma obrigação de fazer aos termos do direito privado. Ou seja, salta aos olhos que a preponderância da atividade é o serviço prestado e não a venda do produto elaborado.

Da mesma forma que o protético não vende prótese, o dentista não vende anestesia, o hospital não vende remédios, o laboratório de análise não vende ampolas de extração de sangue, o farmacêutico ao manipular a prescrição médica não está vendendo medicamento. Todos estão prestando serviços.

Neste teor, fácil distinguir o fornecimento do medicamento, resultado da manipulação, ao sentido expresso na Constituição Federal (art. 155, II), relativo à circulação de mercadorias. Já se sabe que mercadorias são bens destinados à venda. Foram produzidos ou adquiridos para venda ao público, aos interessados em comprá-los. Tais mercadorias têm valor de mercado que se calcula pela demanda ou procura dos consumidores. Se um não o desejar, outros podem adquiri-los, fato que não ocorre na preparação de um medicamento de uso exclusivo e encomendado para fins individuais.

Não se pode dizer, contudo, que todos os bens encomendados por um cliente específico não resultaria na preponderância da venda da mercadoria sobre a prestação do serviço. A distinção básica seria o cumprimento conjunto dos dois aspectos abaixo:

A) o bem teria utilidade de mercancia, podendo ser vendido para qualquer outro usuário ou consumidor;

B) a prestação do serviço necessária na produção do bem não estaria inserida na lista de serviços do ISS.

Exemplos:

1 - um cliente encomenda a fabricação de uma embarcação com especificações técnicas e desenho próprio. Caso o cliente desista da compra por qualquer motivo, o fabricante poderia vender o bem para qualquer outro interessado. Incidiria, assim, nesta operação, o ICMS. E não há previsão de fabricação de embarcações na lista de serviços, nem por encomenda individual.

2 - um cliente encomenda a confecção de um molde, ou matriz, ou ferramenta, com desenho específico para instalação em uma prensa e obter um produto exclusivo. Caso o cliente desista do serviço por qualquer motivo, o prestador, já tendo elaborado a peça, não poderia vendê-la para qualquer outro interessado, pois sua utilidade seria única daquele que a encomendou. Incidiria o ISS, pois a

sua inclusão na lista poderia se dar no item 31 da lista de serviços anexa à L/C 116/03.

(Temos no exemplo acima, outra grande questão a envolver o imposto municipal: o fato imponible ocorre com a prestação do serviço ou se completa mediante a sua circulação? Se o serviço foi prestado, mas o seu resultado não entregue ao tomador, ocorre, assim mesmo, a incidência do ISS? Em nossa opinião, sim, mas este assunto fica para outro artigo).

No caso de manipulação de medicamentos, o resultado do serviço teria utilidade exclusiva do paciente, não podendo ser objeto de comercialização. A incidência do ISS está compreendida no subitem 4.07 da lista de serviços.

Todavia, temos, também, produtos manipulados para consumidores ou usuários diversos, que, apesar de manipulados e embalados na própria farmácia de manipulação, são dispostas em prateleiras para venda geral. São comuns, neste caso, os produtos de beleza, cosméticos em geral, sabonetes especiais, cremes etc., vendidos em drogarias e até mesmo nas chamadas farmácias de manipulação. Esses produtos são mercadorias, produzidos para venda geral, sofrendo, assim, tributação do ICMS. A preponderância, nessas condições, é, sem dúvida, a venda da mercadoria, sendo a elaboração dos produtos prestações-meio à finalidade de sua produção, que é a comercialização.

Em conclusão, temos, portanto, incidência do ISS quando há a prestação de serviços de medicamentos manipulados para pacientes ou usuários específicos, feitos exclusivamente para uso individual. Temos, também, incidência do ISS nos trabalhos ambulatoriais exercidos por farmacêuticos, tais como aplicação de injeções, curativos e outros. Por outro lado, temos a incidência do ICMS quando os produtos manipulados são destinados à venda em geral, sem encomenda específica.

Roberto Tauil – abril de 2007.