



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

SOLUÇÃO DE  
CONSULTA

238 – COSIT

DATA

8 de agosto de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO. VENDA POR ENCOMENDA.

A elaboração e venda de medicamentos e produtos magistrais produzidos por farmácias de manipulação, quando feita sob encomenda, em caráter pessoal, sob prescrição de profissional habilitado, constitui atividade de prestação de serviços, sujeita ao percentual de 32% na determinação do Lucro Presumido.

A elaboração e venda de medicamentos e produtos magistrais produzidos por farmácias de manipulação, previamente preparados e destinados à venda em geral (de prateleira), caracteriza operação comercial, sujeita ao percentual de 8% na determinação do Lucro Presumido.

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput, inciso III e § 2º; Decreto nº 7212, de 2010 (RIPI/2010), art. 5º, inciso VI; Recurso Extraordinário STF nº 605.552/RS.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO. VENDA POR ENCOMENDA.

A elaboração e venda de medicamentos e produtos magistrais produzidos por farmácias de manipulação, quando feita sob encomenda, em caráter pessoal, sob prescrição de profissional habilitado, constitui atividade de prestação de serviços, sujeita ao percentual de 32% na determinação da base de cálculo da CSLL;

A elaboração e venda de medicamentos e produtos magistrais produzidos por farmácias de manipulação, previamente preparados e destinados à venda em geral (de prateleira), caracteriza operação comercial, sujeita ao percentual de 12%, na determinação da base de cálculo da CSLL.

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, caput, inciso III e § 2º e art. 20; Decreto nº 7212, de 2010 (RIPI/2010), art. 5º, inciso VI; Recurso Extraordinário STF nº 605.552/RS.

## RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a ser apreciada segundo as regras regulamentadas na Instrução Normativa RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021, conforme sintetizada a seguir.

2. A consulente, empresa do setor de farmácia de manipulação, explica que conforme decisão recente do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir do Recurso Extraordinário nº 605.552 (Tema de Repercussão Geral nº 379), a atividade de manipulação de medicamentos é tributada pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). A tese firmada no referido Tema está assim expressa:

*"379 - Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira."*

3. Por essa razão, informa que tributa suas atividades de manipulação de medicamentos, feita por encomenda do cliente, pelo ISSQN, em obediência ao entendimento do STF acima exposto.

4. Apesar da constatação apresentada acima, defende que sua atividade tem natureza industrial, nos termos do art. 4º, I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), na medida em que realiza a transformação de insumos, tais como drogas, sais e demais substâncias medicamentosas, além de cápsulas e embalagens em remédios prontos e acabados.

5. No mesmo sentido, acrescenta que não se insere na hipótese de exclusão de atividade industrial prevista no art. 5º, inciso V, c/c o art. 7º II, "a", ambos do Decreto nº 7212, de 2010, pois emprega número superior a cinco operários e utiliza força motriz superior a 5 quilowatts, além do que, na composição do valor de seu produto, a mão-de-obra não ultrapassa 60% do valor final do produto.

6. Sobre o tema, traz à colação a Solução de Consulta SRRF04 nº 4.008, de 27 de abril de 2020, relativa à atividade gráfica, aplicável por analogia, segundo a Consulente, à sua atividade:

*"A receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por*

*cento na composição de seu valor, caso em que o percentual para apuração da base de cálculo do IRPJ será de 32% (trinta e dois por cento)." (grifos nossos)*

7. Informa que vai passar a optar pelo Lucro Presumido e, por entender que desenvolve atividade industrial, estaria sujeita aos percentuais de presunção de 8% para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de 12% para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos dos arts. 15 e 20 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, embora reconheça ser contribuinte do ISSQN, conforme item 4.07 da lista anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

8. Por fim, apresenta o seguinte questionamento:

*Diante do regime de apuração do IRPJ e CSLL, a partir do lucro presumido, aplica-se a base de cálculo de cálculo do IRPJ de 8% e 12% para CSLL, nos termos dos Art. 15 e 20, III da Lei 9.249/95 e Ato Declaratório Interpretativo nº 20 de 2008 sobre atividade de manipulação de medicamentos encomendados e personalizados?*

## FUNDAMENTOS

9. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

10. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

11. Assim, a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

12. Os percentuais de presunção do Lucro Presumido estão definidos no art. 15 da Lei 9.249, de 1995. De acordo com o caput do referido dispositivo, em linhas gerais, o percentual geral de presunção é de 8%, que abrange as atividades de comércio e indústria. Já para as atividades de prestação de serviços em geral, o percentual de presunção é de 32%.

*Lei nº 9.249, de 1995.*

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **8% (oito por cento)** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifei)*

*(...)*

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Grifei)*

*(...)*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

13. A questão levantada pela consulente diz respeito ao coeficiente de presunção do Lucro Presumido na atividade de elaboração e venda por encomenda personalizada de medicamentos manipulados. A esse respeito, veja-se inicialmente o que dispõem os arts. 5º e 7º do Decreto nº 7212, de 2010:

*RIPI 2010*

*CAPÍTULO II*

*DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS*

*Seção II*

*Da Industrialização*

*Características e Modalidades*

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*(...)*

*Exclusões*

**Art. 5º Não se considera industrialização:**

(...)

*V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;*

*VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5º, alteração 2ª); (grifos nossos)*

**Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:**

*II - nos casos dos seus incisos IV e V:*

*a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e*

*b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.*

14. Como se vê, por disposição expressa do inciso VI do art. 5º, acima transcrito, a manipulação em farmácia, de medicamentos oficinais e magistrais, para venda direta a consumidor, mediante receita médica não caracteriza industrialização.

15. Note-se, por outro lado, que as ressalvas quanto ao atendimento do conceito de oficina e a preponderância do trabalho na composição do custo da atividade, de que trata o art. 7º, II, “a” e “b”, para fins de exclusão do conceito de atividade industrial, aplicam-se exclusivamente aos incisos IV e V do art. 5º, pelo que, não inclui a atividade de farmácia de manipulação, que dispõe de regra própria, prevista no inciso VI, excluindo-a incondicionalmente do conceito de indústria.

16. Assim sendo, no que diz respeito à atividade de farmácia de manipulação, para venda direta ao consumidor, mediante receita médica, (entenda-se: em caráter individual), independentemente do porte da empresa (mais de cinco operários, potência instalada superior a 5 quilowatts e predominância do trabalho profissional na composição do custo do produto) encontra-se, por definição legal, fora do conceito de indústria.

17. A questão em causa foi analisada indiretamente, em caso análogo, na Solução de Consulta Cosit nº 48, de 28 de março de 2018, que apreciou o regime de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na atividade de farmácia de manipulação. Nela, a RFB concluiu que “a manipulação de medicamentos oficinais e magistrais para a venda a clínicas, hospitais e médicos é considerada industrialização”. Contudo, essa mesma SC deixa claro nos seus fundamentos (itens 9 e 10), que, ao contrário, a venda direta ao consumidor, mediante receita médica, não caracteriza industrialização.

**Solução de Consulta Cosit nº 48, de 2018.**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. INDUSTRIALIZAÇÃO.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITO PRESUMIDO.

**A manipulação de medicamentos oficiais e magistrais para a venda a clínicas, hospitais e médicos é considerada industrialização**, estando os produtos de tal atividade incluídos no escopo do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, que apenas alcança os produtos nele citados, estão submetidos ao regime concentrado de tributação da Cofins e, conseqüentemente, é inaplicável a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei.

Desde que atendidas as condições previstas no art. 3º, I e II, e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, a manipulação de medicamentos oficiais e magistrais para a venda a clínicas, hospitais e médicos gera direito ao crédito presumido ali previsto.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, arts. 1º, 2º e 3º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, VI.

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

9. Ressalta-se que, para **não ser industrialização, a manipulação deve ser para venda direta ao consumidor com receita médica**. Entenda-se “consumidor” como o consumidor final da medicação, o cliente em tratamento que fará uso da(s) substância(s) contida(s) no produto manipulado. (grifei)

10. **Logo, em sentido contrário, se a venda não se dá para o consumidor final, mas para clínicas, hospitais e médicos, está caracterizada a industrialização**. (grifos nossos)

18. Esse mesmo tema encontra-se também tratado no “Perguntas e Respostas” do portal do Simples Nacional na internet, especificamente na pergunta 5.21, conforme transcrição a seguir, que, por analogia, pode auxiliar na determinação do percentual de presunção no Lucro Presumido. Com efeito, não teria sentido uma mesma espécie de operação ter natureza de prestação de serviços na sistemática do Simples Nacional e natureza comercial ou industrial para apuração do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arquivos/manual/perguntaosn.pdf>

#### *Perguntas e Respostas Simples Nacional*

5.21. *Tenho uma farmácia de manipulação; como devo tributar minhas receitas?*

**A comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas, quando feita sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados**

*ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, é tributada na forma do Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006. Nos demais casos, é tributada na forma do Anexo I. (Base legal: art. 18, § 4º, inciso VII, da Lei Complementar nº 123, de 2006.) (grifei)*

(...)

*(Base legal: art. 18, § 4º, inciso VII, da Lei Complementar nº 123, de 2006 e art. 13 da Lei Complementar nº 147, de 2014.)*

19. Conforme se verifica do texto acima transcrito, a produção de medicamentos manipulados, quanto sob encomenda e em caráter pessoal, mediante receita médica, deve ser tributada na forma do Anexo III da Lei Complementar 123, de 2006, vale dizer: como prestação de serviços.

20. Ainda nesse ponto, é necessário salientar a decisão do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 605.552 (Tema de Repercussão Geral nº 379), cuja tese está assim expressa:

*Tema 379*

*"379 - Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira."*

21. No acórdão, assim se manifestou o Ministro Relator:

*Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS.*

*1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.*

*2. O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto.*

*significativo e com efeito cumulativo.3. À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega ao fregueses, em caráter pessoal, para*

consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação.

4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”

## CONCLUSÃO

22. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

22.1 a elaboração e venda de medicamentos e produtos magistrais produzidos por farmácias de manipulação, quando feita sob encomenda, em caráter pessoal, sob prescrição de profissional habilitado, constitui atividade de prestação de serviços, sujeita ao percentual de 32% na determinação do Lucro Presumido e da base de cálculo da CSLL;

22.2. a elaboração e venda de medicamentos e produtos magistrais produzidos por farmácias de manipulação, previamente preparados e destinados à venda em geral (de prateleira), caracteriza operação comercial, sujeita aos percentuais de 8% para a determinação do Lucro Presumido e de 12%, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

Encaminhe-se ao Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras.

*Assinatura digital*

MAURO SÉRGIO GUIMARÃES MACHADO  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF03/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação