



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

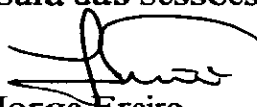
Sessão : 18 de setembro de 2001  
Recorrente : D. D. FARMÁCIA DERMATOLÓGICA LTDA.  
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS** – As solicitações de diligências e perícias devem ser justificadas, além de atendidos os demais requisitos legais, sob pena de se considerarem não formuladas tais solicitações. **PROVA** - Salvo disposição expressa em sentido contrário, o ônus da prova cabe a quem alega. **IPI - EXCLUSÃO DO CONCEITO DE OPERAÇÃO INDUSTRIAL** - A manipulação em farmácia de medicamentos officinais e magistrais para venda direta ao consumidor não se considera operação industrial, desde que realizada à vista de receita médica, exigência inicialmente oriunda da própria análise semântica da expressão “medicamentos magistrais” e, fundamentalmente, do disposto na Lei nº 4.502/64, artigo 3º, parágrafo único, III, acrescentado pelo artigo 5º, alteração 2ª, do Decreto-Lei nº 1.199/71. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: D. D. FARMÁCIA DERMATOLÓGICA LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

  
Jorge Freire  
**Presidente**

  
José Roberto Vieira  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10070.001140/95-41  
**Acórdão** : 201-75.329  
**Recurso** : 100.393

**Recorrente** : D. D. FARMÁCIA DERMATOLÓGICA LTDA.

## RELATÓRIO

O sujeito passivo foi alvo da lavratura de auto de infração de Imposto sobre Produtos Industrializados, de que tomou ciência em 04.07.95 (fls. 01), por ter dado “... *saida a produto(s) tributado(s) sem lançamento do imposto, por não considerar sua atividade como de industrialização ...*” (fls. 02). O Termo de Verificação Fiscal, cientificado o estabelecimento na mesma data – 04.07.95 (fls. 04 e 05) -, esclarece que o estabelecimento autuado fabrica “... *produtos de perfumaria, toucador e preparações cosméticas ...*”, que não se confundem com medicamentos officinais e magistrais, estocando-os e remetendo-os, semanalmente, “... *em quantidades significativas ...*” – “... *DEZENAS e ... CENTENAS DE UNIDADES ...*”, às suas quatro filiais para comercialização.

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência, por instrumento apresentado em 1º.08.95 (fls. 70), questionando a validade do auto de infração, pelo fato de que a sua lavratura não ocorreu no local do seu estabelecimento, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72 (fls. 73 a 75); alegando que as suas operações não se enquadram na hipótese de incidência do IPI, mas constituem uma exclusão do conceito de industrialização – verdadeira isenção (fls. 75 e 76); e que a exigência encontra base no Parecer Normativo CST nº 165/73 e não na lei, não passando de uma presunção (fls. 76 e 77); e terminando por solicitar a consideração de todas as questões levantadas, a produção de provas periciais e contábeis e o cancelamento do auto de infração (fls. 78).

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, de 30.10.96, rejeitou os argumentos da impugnação, julgando procedente o lançamento (fls. 102 a 107), tendo ficado assim ementada: “*EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – Industrialização de produtos cosméticos de perfumaria e de toucador, dentre outros produtos não abrangidos no campo de incidência do IPI, não descaracteriza a equiparação do estabelecimento a industrial, em relação aos produtos tributados ...*” (sic) (fls. 102).

Cientificada em 25.11.96, a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este Órgão Colegiado em 18.12.96, reiterando os argumentos e solicitações da impugnação e acrescentando o pedido de nulidade deste processo administrativo tributário pela não realização da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10070.001140/95-41

**Acórdão** : 201-75.329

**Recurso** : 100.393

prova pericial requisitada na impugnação (fls. 114 a 120). Tal recurso, acompanhado da manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 129 e 130), foi encaminhado pela DRJ no Rio de Janeiro - RJ a este Conselho em 17.01.97 (fls. 130, verso).

É o relatório

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'M' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA

### 1. Questão Preliminar - Pedido de Perícia

Em virtude da tempestividade do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, passemos ao seu exame, principiando por uma questão preliminar por ele trazida aos autos. Trata-se do **pedido de reconhecimento da nulidade deste processo administrativo**, em face do *"... desprezo de prova pericial requisitada na peça impugnatória, por ser de aspecto fundamental para análise do mérito ..."* (fls. 120). Realmente, quando de sua impugnação, a contribuinte requereu, às fls. 78, embora laconicamente, tal prova, averbando: *"Desde já, protesta por qualquer meio de provas suscitadas pela Autuante, inclusive provas periciais e contábeis"* (grifo no original).

Uma vez que o ponto nodal do presente processo reside na caracterização das operações realizadas pela empresa como industriais ou não, beneficiando-se ou deixando de beneficiar-se da exclusão deferida pela lei aos medicamentos magistrais, matéria de direito ou de provas que não são periciais ou contábeis, **não se nos afigura "... aspecto fundamental para análise do mérito ..." a produção dessas provas.**

Contudo, mesmo que o fossem, tal discussão não tem cabimento, diante do disposto no artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, segundo o qual *"A impugnação mencionará: ... IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito"* (grifamos). Não tendo o sujeito passivo mencionado as diligências ou perícias pretendidas, nem declinado os motivos que as justificassem, nem formulado os respectivos quesitos, nem apontado o seu perito, desatendendo por completo às condições de sua solicitação, resta somente proceder de conformidade com o disposto no § 1º do mesmo dispositivo: *"Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16"*. Eis que **é claro o comando do legislador no presente caso, determinando que se considere não formulado o pedido de perícia cujos requisitos legais não foram satisfeitos.**

### 2. Questão de Mérito - Operação Industrial 2.1 Inexistência de Presunção



Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

Superada essa questão preliminar, aproximemo-nos da discussão central, considerando a crítica lançada pelo defendente à decisão de primeira instância, que, segundo ele, *"... não conseguiu identificar o óbvio de que o Auto de Infração tem como base legal, apenas presunção infundada ..."* (grifamos) (fls. 118).

Compulsando a melhor doutrina nacional acerca do tema, que pensamos estar com LEONARDO SPERB DE PAOLA, vemos que as chamadas presunções simples são as que mais se adequam ao conceito genérico de presunções, enquadrando-se em matéria probatória<sup>1</sup>. Tais presunções constituem, em termos sintéticos, *"... ilações a partir de indícios"*<sup>2</sup>; ou, em termos analíticos, *"... as ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante na lide, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo"*<sup>3</sup>. Da melhor doutrina estrangeira, que evoluiu bastante desde a obra pioneira de JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA<sup>4</sup>, mencionamos os juristas argentinos SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, para os quais, aceitando definição de D'ORS, presunção é *"... el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de outro del que normalmente depende aquel hecho no probado"*<sup>5</sup>; para concluir com DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, professor da Universidade Carlos III de Madri, cuja obra já tivemos oportunidade de classificar como *"de admirável requinte e apuro científico"*<sup>6</sup>, e para quem *"...presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de outro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma"*<sup>7</sup>.

Eis que inexistente, neste processo, presunção, ou a ilação probatória pela qual se toma como certo ou verdadeiro um fato mediante a prova de outro fato vinculado ao primeiro, como leciona a melhor doutrina nacional e internacional. Ou seja, a recorrente utiliza-se do conceito de presunção, ignorando ou desconhecendo o seu sentido.

## 2.2 Inaplicabilidade da Exclusão

<sup>1</sup> Presunções e Ficções no Direito Tributário, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 71.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 263.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 72.

<sup>4</sup> *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.

<sup>5</sup> *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, 2.ed., Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 2.

<sup>6</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, São Paulo, Max Limonad, p. 548.

<sup>7</sup> *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, p. 71.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

Em seu recurso, o sujeito passivo acusa o Fisco de compeli-lo ao recolhimento do IPI "... *sem aprofundar-se na natureza das operações realizadas pela Recorrente, para saber se verdadeiramente o tributo é devido*" (fls. 116). Crítica que a nós parece imerecida, pois a decisão recorrida dedicou ao assunto considerações de fls. 105 e 106, mais extensas e detalhadas do que aquelas que lhe dedicou a própria contribuinte, às fls. 75 e 76 de sua impugnação!

Debrucemo-nos, no entanto, sobre a hipótese de exclusão do conceito de industrialização invocada pelo defendente, de sorte a espancar qualquer possibilidade de dúvida. Prescrevia a legislação do IPI, à época da lavratura do Auto de Infração, que "*Não se considera industrialização ... a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais*" (Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82, artigo 4º, VI, então em vigor).

Buscando o aprofundamento na análise dessa operação, exatamente o que o signatário do recurso acusou-o de não tê-lo feito, a autoridade fiscal socorreu-se do Parecer Normativo CST nº 165, de 24.10.73, publicado no Diário Oficial de 08.11.73, de conformidade com o qual "*Entende-se por medicamento magistral 'aquele preparado à vista de receita do médico, cuja fórmula não está no códex e que por isso não pode estar antecipadamente preparado ...'*" (grifamos) (item 2). Ora, a exigência de receita médica, primordialmente, e, em caráter de decorrência, a impossibilidade de preparação antecipada do medicamento magistral, afastam, no caso concreto, a aplicabilidade dessa exclusão, esclarecendo convenientemente o dispositivo legal referido.

Absolutamente improcedente, no particular, a alegação da contribuinte do "... *fato da exigência fiscal ter se baseado precipuamente no Parecer Normativo C.S.T. nº 165/73; ou seja, em flagrante desobediência, ao 'Princípio da Previsão Legal', ou 'Princípio da Reserva Legal', a qual somente pode vir da Lei, nunca de uma ato administrativo dos Agentes do Fisco*" (sic) (grifo no original) (fls. 118). Os pareceres normativos incluem-se entre os atos administrativos normativos, que, por sua vez, integram as normas complementares da legislação tributária, nos termos do inciso I do artigo 100 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25.10.66, como confirmado, aliás, pelo Parecer Normativo CST nº 390/71, item 6<sup>8</sup>. Perfeito e adequado, aqui, o comentário da autoridade de primeira instância, em sua decisão: "*Na realidade, o PN CST nº 165/73, diferente do que afirma a impugnante, apenas esclarece aquilo que a lei determinou como situação excludente*" (fls. 105). Tal ato administrativo normativo, longe de

<sup>8</sup> "Admite-se, por oportuno, que o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação é um ato administrativo de natureza normativa ... Inclui-se, portanto, entre os atos normativos apontados no art. 100, inc. I, do CTN".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

ter embasado a exigência tributária, apenas e tão-somente esclareceu o sentido do dispositivo legal, este sim supedâneo necessário e suficiente da exação deste processo.

Tanto é verdade que, inexistisse tal parecer normativo e o raciocínio seria absolutamente o mesmo. Bastaria o recurso aos nossos melhores dicionários. E atente-se para o fato de que não estamos cogitando de dicionários jurídicos, mas dos léxicos comuns do nosso idioma. É o que encontramos desde o antigo e excelente CALDAS AULETE, aliás, citado pelo próprio Parecer Normativo CST nº 165/73, para o qual "*Medicamento Magistral, o que se prepara à vista da receita do médico, cuja fórmula não está no códex, e que por isso não pode estar antecipadamente preparado ...*" (grifamos)<sup>9</sup>; passando pelo "*Dicionário da Língua Portuguesa da Academia Brasileira de Letras*", de ANTENOR NASCENTES, para o qual "*Magistral ... diz-se do medicamento que se prepara à vista da receita do médico e cuja fórmula não consta no códex*" (grifamos)<sup>10</sup>; e passando pelo conhecido dicionário de AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA, que, depois de identificar "*Medicamento magistral ... forma magistral*", explica-a como "*Forma farmacêutica ... sendo sua fórmula elaborada pelo médico e por ocasião do uso; medicamento magistral*"<sup>11</sup> para chegar ao recente "*Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*", de ANTÔNIO HOUAISS e de MAURO DE SALLES VILLAR, que averba: "*Magistral ... preparado na ocasião do pedido, à vista da receita médica (diz-se de medicamento)*" (grifamos)<sup>12</sup>.

Em resumo, a exigência de receita médica recomendando formulação específica e, por via de consequência, a impossibilidade de preparação antecipada, constituem dados inerentes ao significado de medicamento magistral, não por força do questionado parecer normativo, mas por determinação semântica da própria língua portuguesa!

Há, contudo, argumento ainda mais poderoso nesse mesmo sentido. Trata-se do fato de que o Regulamento do IPI hoje vigente, Decreto nº 2.637, de 25.06.98, alterou da seguinte maneira a redação do dispositivo em análise: "*Art. 5º - Não se considera industrialização: ... VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica*" (grifamos). O acréscimo dessa expressão no dispositivo regulamentar, que pode parecer suspeita de inovar a ordem jurídica, ultrapassando a mera missão de consolidar a legislação, avançando além da lei em função da qual o decreto foi expedido, e,

<sup>9</sup> Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa, 5ª ed., v. III, rev. Hamílcar de Garcia, Rio de Janeiro, Delta, 1964, p. 2458.

<sup>10</sup> Dicionário da Língua Portuguesa da Academia Brasileira de Letras, Rio de Janeiro, Bloch, 1988, p. 392.

<sup>11</sup> Novo Aurélio Século XXI - O Dicionário da Língua Portuguesa, 3ª ed., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 1305 e 928.

<sup>12</sup> Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 1811.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

pois, em desacordo com o texto constitucional (artigo 84, IV) e com o do Código Tributário Nacional (artigo 99); na verdade, **constitui simplesmente medida para garantir fidelidade do regulamento à sua matriz legal, que já fazia referência à receita médica desde 27.12.71**, quando o Decreto-Lei nº 1.199, artigo 5º, alteração 2ª, acrescentou ao parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502, de 30.11.64, um inciso III, ficando assim redigido o dispositivo: *“Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: ... III - o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente a consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica”* (sic) (grifamos). A referência à necessidade de receita médica, entre vírgula e ponto final, após a menção, no mesmo dispositivo, do preparo de medicamentos officinais ou magistrais e da montagem de óculos, evidentemente torna-a aplicável a ambas as situações. Nesse mesmo sentido a interpretação de RAYMUNDO CLOVIS DO VALLE CABRAL MASCARENHAS, ao afirmar que a referida expressão *“... foi incluída no RIPI/98, ajustando a norma regulamentar à sua base legal”*<sup>13</sup>.

Há muito exigível, portanto, a receita médica, para caracterizar o medicamento officinal ou magistral, e, por decorrência, **estabelecida a impossibilidade da elaboração antecipada, com a respectiva manutenção de elevados estoques**, o que constitui o inverso do que asseverava o recorrente: *“... a própria Legislação que regula o tributo exigido não criou qualquer limitação no que se refere a metodologia, elaboração e estocagem dos produtos isentos, como o caso do objeto da Recorrente”* (sic) (fls. 117).

Nesse sentido, **decisão anterior** da Segunda Câmara deste mesmo tribunal administrativo tributário: *“FÓRMULAS FARMACÊUTICAS MAGISTRAIS – São aquelas preparadas a partir de uma prescrição médica e formulação individualizada ... Produção segundo fórmulas próprias, estocagem de produtos acabados e postos à venda ... não é fórmula magistral e, sim, produto industrializado”*<sup>14</sup>.

Eis que devidamente caracterizada a operação da contribuinte como industrial, por absolutamente incabível na exclusão legal. Logo, plenamente sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

### 2.3 Ônus da Prova

<sup>13</sup> Tudo sobre IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, 3ª ed., v. 1, Salvador, Ed. do Autor, 2000, p. 42.

<sup>14</sup> Acórdão nº 202-05.817, de 27.05.93, Diário Oficial de 07.02.94, p. 1747. Reproduzido também em WALDEMAR DE OLIVEIRA (anot.), Regulamento do IPI Anotado, Comentado e Atualizado, São Paulo, Resenha, 2000, p. 14, nota 18.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10070.001140/95-41  
Acórdão : 201-75.329  
Recurso : 100.393

Por fim, ainda no que tange ao mesmo tema da operação desenvolvida pelo sujeito passivo, considere-se uma derradeira assertiva da recorrente, a saber: *"No caso em tela, permanece ausente da lide administrativa qualquer tipo de prova material cabível, que configure a quebra dos princípios isencional, previsto no inciso VI do art. 4º do RIPI/82"* (sic).

Recorde-se que, tendo o auto de infração e a decisão de primeira instância afirmado inadequada à espécie a exclusão considerada, os autores de ambos os documentos desenvolveram, entendendo a matéria como questão de direito, argumentação em apoio à sua tese (fls. 04 e 05 do auto de infração e fls. 105 e 106 da decisão monocrática).

Opondo-se à essa argumentação, o defendente afirma adequada ao caso concreto a mencionada exclusão, tanto em sua Impugnação (fls. 75 e 76) quanto em seu Recurso Voluntário (fls. 116), sem, contudo, apresentar argumentos jurídicos, se a questão é de direito, ou provas materiais, se a questão é de fato, como parece ser o seu entendimento. Absolutamente básica e primordial, no caso, como aponta a autoridade de primeira instância (fls. 105), seria a prova constituída pela juntada ao processo das receitas médicas que ampararam a manipulação em farmácia dos medicamentos oficiais e magistrais, se isso tivesse ocorrido e se as receitas tivessem sido solicitadas e guardadas.

Ora, o que tenta, ousadamente, o sujeito passivo, no caso, é transferir ao sujeito ativo a tarefa de provar o contrário daquilo por ele alegado. Não é admissível olvidar aqui a lição clássica dos romanos: *"Omnes probandi ei qui dicit"* – "O ônus da prova compete a quem alega"!

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA