

Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda  
Subsecretaria de Estado de Receita

**Assunto:** : Lei ° 6979/15 - Acondicionamento de mercadoria- Enquadramento do procedimento como hipótese de industrialização para fins de fruição do regime tributário.  
**RECURSO À CONSULTA Nº 102/2019– PROVIMENTO.**

## RELATÓRIO

A empresa inconformada com a resposta de consulta (DOC 2472147), apresentou recurso (DOC 3048540), tempestivo (ciência da resposta em 21.01.2020 (DOC 2785665) e manifestação recursal protocolada em 04.02.2020 (DOC 3048544)).

Na inicial, a então consulente, ora recorrente, informou ser beneficiária da Lei nº 6.979/15 e que, adicionalmente à fabricação de produtos dermatológicos, pretende importar produtos acabados e submetê-los ao processo de “*acondicionamento ou reacondicionamento*” definido no inciso IV do artigo 4º do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIPI), (Decreto nº 7212/10), segundo o qual, de acordo com seu entendimento, compreende a “*alteração da apresentação do produto, seja por meio da substituição da caixa comercial de origem, seja através de sobreposição de uma nova*”.

Com amparo no RIPI, se posicionou no sentido de que atende à determinação da Lei federal nº 6.360/76, a qual estabelece que os produtos importados, cuja comercialização no mercado interno independa de prescrição médica, “*terão acrescentados, na rotulagem, dizeres esclarecedores, no idioma português, sobre sua composição, suas indicações e seu modo de usar*” (artigo 11, § 2º).

Como decorrência, expressou entendimento no sentido de que o processo acima descrito - acréscimo, na rotulagem, de dizeres esclarecedores, no idioma português, sobre sua composição, suas indicações e seu modo de usar (artigo 11, § 2º), pode ser enquadrado no tratamento tributário especial previsto na Lei nº 6.979/15, estando apta a usufruir tanto do diferimento de que trata o inciso V do artigo 3º, quanto do cálculo do imposto previsto no caput do artigo 5º.

Em suma, de acordo com a consulente, a rotulagem, *per se*, é suficiente para o enquadramento da recorrente na disciplina fixada pela lei federal que dispõe sobre

a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os Medicamentos, as Drogas, os Insumos Farmacêuticos e Correlatos, Cosméticos, Saneantes e Outros Produtos, e, por conseguinte, considerando o disposto no §2º do artigo 2º da Lei nº 6.979/15, também no regime tributário disciplinado pela lei fluminense.

Por sua vez, a resposta de consulta desta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias (CCJT) foi no seguinte sentido:

O procedimento pretendido pela consulente consiste justamente na “**colocação de embalagem**” em produtos importados o que se enquadra na vedação prevista no dispositivo acima transcrito<sup>[1]</sup>.

**Ademais, rotulagem a que alude o § 2º do artigo 11 da Lei nº 6360/76 não se enquadra na exceção prevista no § 2º do artigo 2º da Lei nº 6979/15<sup>[2]</sup>, uma vez que se trata de simples colagem de adesivo sobre a embalagem existente, o que não se confunde com processo industrial.**

Dessa forma, o entendimento da consulente não está correto, não sendo cabível o diferimento previsto no inciso IV do artigo 3º, nem o cálculo do imposto nos moldes do artigo 5º, ambos da Lei nº 6979.

O procedimento pretendido pela consulente enquadra-se nas disposições do inciso I do § 2º do artigo 7º da Lei nº 6979/15 (...) (grifo nosso)

Portanto, de acordo com o posicionamento desta CCJT, considerando que a “*simples colagem de adesivo sobre a embalagem existente*” “*não se confunde com processo industrial*”, não se aplica a exceção fixada no §2º do artigo 2º da Lei nº 6.979/15.

Em seu recurso a impugnante alega ocorrer “*processo industrial de beneficiamento e reacondicionamento de mercadorias importadas*” sendo “*evidente*” a “*aplicação da exceção prevista no §2º do artigo 2º da lei 6979/15*”. Indica, ainda, que a interpretação conferida pelo órgão consultivo configura “*violação ao artigo 111 CTN*”.

Portanto, a partir de uma interpretação literal do disposto nos aludidos diplomas normativos[3], em especial da conjugação do disposto no § 2º do artigo 11 da Lei federal nº 6.360/76 com o contido no §2º do artigo 2º da Lei nº 6.979/15, conclui ser aplicável o benefício fiscal fluminense à recorrente. Nesse sentido, ressalta:

a RECORRENTE submete os produtos ao processo industrial em que são confeccionadas novas embalagens com intuito de aperfeiçoar a aparência dos cosméticos, a fim de melhor anteder o mercado consumidor brasileiro, ao mesmo tempo em que atende às exigências contidas no artigo 11[4], §2º da Lei Federal nº 6.360/76 que dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os Medicamentos, as Drogas, os Insumos Farmacêuticos e Correlatos.

Em seguida, apresenta exemplo do *“produto Cicalfate, creme reparador de produção francesa que é importado e submetido ao processo industrial com a sobreposição de nova embalagem – conforme ilustra o incluso roteiro (Doc. 2), cujo decalque informativo tem o condão de não só atender à legislação federal em comento, como também facilitar a compreensão do produto pelo consumidor final”*.

Com lastro no exemplo indicado, afirma que *“a operação levada a efeito pela RECORRENTE, como visto ao item 2.3 retro, em nada se assemelha à ‘colagem de adesivo sobre a embalagem existente’, mas sim em verdadeiro aperfeiçoamento do produto para nos termos do artigo 46, parágrafo único do CTN”*.

Por fim, *“seja porque não há na Lei Estadual nº 6979/15 qualquer limitação acerca do termo ‘simples colocação de embalagem’ previsto nos §1º e 2º do artigo 2º, seja porque na realidade o processo industrial da RECORRENTE não se confunde com a mera colagem de adesivo, mas sim ao beneficiamento do produto com a sobreposição de nova embalagem com decalque informativo em formato de ‘luva’, conforme demonstra o incluso demonstrativo”, requer “seja reformada a decisão recorrida, a fim de que seja reconhecida a possibilidade de a RECORRENTE valer-se do diferimento de ICMS no desembaraço aduaneiro e posterior recolhimento do referido imposto a 2% sobre o valor das operações de saída, nos termos do artigo 3º, inciso IV da Lei 6.979/15”*.

É o relatório.

---

[1] Em alusão ao disposto no § 1º do artigo 2º da Lei nº 6979/15, o qual dispõe: “§ 1º - Para enquadramento no Tratamento Tributário Especial previsto neste artigo **não será considerada industrialização a alteração do produto pela simples colocação de embalagem.**”(grifei)

[2] Estabelece o § 1º do artigo 2º da Lei nº 6979/15: “§ 2º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que os procedimentos operacionais de embalagem dos produtos estejam estabelecidos/fixados/determinados em normativos Federais.”

[3] Apresenta nesse sentido a “abalizada doutrina de Leandro Paulsen: “O art. 111 do CTN determina que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (...) “Há ainda outro âmbito possível para a invocação do art. 111 do CTN. Refiro-me à exigência, pela autoridade fiscal, como condição para o reconhecimento de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário ou para dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de requisitos não previstos em lei. Ao referir-se à literalidade da legislação que disponha sobre tais matérias, resta claro que os requisitos também deverão constar expressamente da lei, não tendo o Executivo espaço para nenhuma regulamentação inovadora.”

[4] “Art. 11 - As drogas, os medicamentos e quaisquer insumos farmacêuticos correlatos, produtos de higiene, cosméticos e saneantes domissanitários, importados ou não, somente serão entregues ao consumo nas embalagens originais ou em outras previamente autorizadas pelo Ministério da Saúde.

§ 2º - Os produtos importados, cuja comercialização no mercado interno independa de prescrição médica, terão acrescentados, na rotulagem, dizeres esclarecedores, no idioma português, sobre sua composição, suas indicações e seu modo de usar.”

## **ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

Apesar de não ser posição unânime no âmbito desta Superintendência de Tributação, entendo que não se aplica exclusivamente o método literal na hipótese de interpretação da norma que afasta a incidência de tributo ou prevê regime tributário menos oneroso ao contribuinte, inobstante implicar efeitos restritivos. Nesse sentido já me manifestei em diversas ocasiões, como, por exemplo, nos autos do processo E-04-079-3589-2017:

Preliminarmente, cumpre ressaltar que interpretar é determinar o sentido e alcance da norma, ou seja, descobrir (quando há um sentido predeterminado) ou atribuir significado próprio (quando há mais de um sentido possível), tornando possível a sua aplicação ao caso concreto.

Na hipótese de interpretação e aplicação de norma concessiva de incentivos e benefícios fiscais, como é o caso de que trata o presente administrativo, há limites muito estritos para a construção de significados e a realização de integração normativa. A hipótese é disciplinada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece que as causas de exclusão do crédito tributário, regra que se aplica também à interpretação das normas concessivas de incentivos e benefícios fiscais, devem ser interpretadas de forma “literal” e “restritivamente”. Nesse caso, obviamente, é defeso ao hermeneuta aplicar interpretação extensiva ao comando normativo. Nesse sentido aponta Celso Ribeiro Bastos<sup>[1]</sup>:

(...) a interpretação literal tende a ser mais restritiva na medida em que exige do intérprete que se mantenha atrelado a expressões contidas nas palavras das leis. Mas aqui há a observar-se o seguinte: a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar.

No mesmo sentido, de aplicação de interpretação literal e restritiva, ainda que não de forma exclusiva, isto é, sem afastar a possibilidade de também aproveitar-se dos benefícios do método sistemático, teleológico ou histórico, já apontou o Superior Tribunal de Justiça em diversas ocasiões, como, por exemplo, no Resp 14.400/SP, (1ªT., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 20-11-1991), cujo trecho da ementa declara de forma expressa:

O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva. Recurso provido, por unanimidade.

Na realidade, esse posicionamento da jurisprudência e da doutrina nacional simplesmente consagra um postulado que produz efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”. Portanto, como a regra geral é a tributação, deve-se conferir às suas exceções,

como a isenção, os créditos presumidos, reduções de base de cálculo ou diferimentos, interpretação literal e restritiva, adotando-se, para determinação do sentido e alcance da norma também a interpretação sistemática teleológica e histórica, quando cabível e adequado.

Nesse sentido ensina Karl Larenz que o processo interpretativo se realiza na *“mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido do texto que se lhe torna problemático”* [2]. De acordo com a essa teoria, tem-se como ponto de partida interpretativo o sentido que cada palavra inserida no texto pode constituir, sendo esse sentido, por sua vez, informado pelo sentido global do texto, o qual deve ser extraído em sua permanente interação com as demais normas jurídicas aplicáveis e o contexto de sua utilização. O autor alemão adverte, no entanto, que interpretação vai além da mera subsunção do fato à norma, traduzindo-se em uma valoração [3], vez que a norma jamais poderá descrever a complexidade do caso concreto. Por outro lado, salienta que a interpretação encontra como limite as possibilidades oferecidas pelo sentido literal linguisticamente possível [4].

Na mesma linha, Eros Roberto Grau [5] argumenta que o direito é alográfico, uma vez que *“o texto normativo não se completa no sentido nele impresso pelo legislador”* e aduz que *“a ‘completude’ do texto somente é atingida quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete”*. Em outras palavras: texto e norma são coisas distintas. O texto limita-se em si mesmo, enquanto a norma é flexível, muda no decorrer do tempo, adaptando-se a novas situações fáticas enfrentadas pelo hermenêuta. Assim, pondera o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, em artigo acadêmico: [6] *“a norma encontra-se em estado de potência involucrada no texto e o intérprete a desnuda”*.

Assim sendo, o argumento central colacionado pela recorrente, lastreado no que extrai do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), deve ser encarado com muito cuidado e temperança. Com efeito, ainda que fundamentado em *“abalizada doutrina”* nacional, no sentido de que ao *“referir-se à literalidade da legislação que disponha sobre tais matérias, resta claro que os requisitos também deverão constar expressamente da lei, não tendo o Executivo espaço para nenhuma regulamentação inovadora”* (vide nota 3), o posicionamento parece revelar viés positivista no bojo do processo interpretativo tributário, o que confere contornos excessivamente restritos à função regulamentadora e consultiva no âmbito do processo administrativo fiscal.

Nessa linha, aponta Ricardo Lobo Torres [7], ao apresentar detido trabalho sobre o princípio da tipicidade e a sua aplicabilidade no Direito Tributário, que *“o tipo e a*

*tipicidade são necessariamente abertos” e que a “tipificação pode se fazer na via administrativa, pelo regulamento tipificador ou pela tipificação casuística”.* Em outro estudo, no qual também discorre sobre a interpretação e integração do Direito Tributário<sup>[8]</sup> salienta o tributarista fluminense:

No Brasil o positivismo tem procurado minimizar a importância da interpretação administrativa com defender a existência da ‘tipicidade fechada’, que é *contradictio in terminis*, e da legalidade absoluta. (...) Mas na verdade o lançamento tributário não é mero ato lógico de subsunção, senão que, informado por valores, se abre para a interpretação e a ponderação de princípios. Campo extremamente propício para o desenvolvimento da interpretação administrativa é o da consulta. Respondem-na os órgãos da administração ativa, envolvidos na fiscalização de rendas e na arrecadação, e não os da administração judicante, eis que a resposta à consulta está em íntima relação com a política fiscal. A interpretação do direito tributário ocorre ainda no bojo do processo tributário administrativo, de rito contraditório. Firmam-se os órgãos da administração judicante.

Pelo exposto até aqui, não surpreende a possibilidade de posicionamentos distintos diante da mesma norma ou conjunto de normas, considerando diferentes premissas a partir das quais se constroem raciocínios e são tomadas decisões no bojo do processo interpretativo, como ocorre, por exemplo, na hipótese de que trata o presente administrativo.

A partir das balizas acima indicadas, importante destacar a literalidade do dispositivo que gera o mencionado conflito interpretativo, o qual deve ser, como dito, o ponto de partida do processo interpretativo:

Art. 2º - Poderão ser enquadrados no Tratamento Tributário Especial referido no artigo 1º desta Lei os estabelecimentos industriais localizados nos seguintes municípios ou distritos industriais:

I - Municípios: (...);

II - Distritos Industriais: (...).

**§ 1º Para enquadramento no Tratamento Tributário Especial previsto neste artigo não será considerada industrialização a alteração do produto pela simples colocação de embalagem.**



§ 2º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que os procedimentos operacionais de embalagem dos produtos estejam estabelecidos/fixados/determinados em normativos Federais. (grifo não existente no original)

O transcrito § 1º do dispositivo determina que o conceito de “*industrialização*” para os efeitos de enquadramento no regime tributário instituído pela Lei nº 6.979/2015 não é aquele extraído das regras comumente aplicáveis.

Nesse sentido, para os efeitos de “*enquadramento no Tratamento Tributário Especial*” **não** há que se utilizar *in totum* o disposto no inciso III do artigo 3.º do Livro XVII do Regulamento do ICMS (RICMS-RJ/00), aprovado pelo Decreto nº 27.427/2000, o qual estabelece a regra geral e o conceito comum de “*industrialização*”<sup>[9]</sup> para os efeitos da legislação tributária estadual. Portanto, a Lei nº 6.979/2015 impede a o enquadramento no benefício fiscal na hipótese de mera “*alteração do produto pela simples colocação de embalagem*”.

Por sua vez, o § 2º do dispositivo afasta categoricamente a regra fixada no aludido § 1º.

Dessa forma, quando “*estabelecidos/fixados/determinados em normativos Federais*” tanto a “*alteração do produto pela simples colocação de embalagem*” como o procedimento “*que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine, apenas, ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento)*”, há expressa autorização para enquadramento do interessado no Tratamento Tributário Especial, caso observadas os demais requisitos e condições previstos na legislação tributária.

O § 2º do art. 11 da Lei nº 6.360/1976 estabelece que “*os produtos importados, cuja comercialização no mercado interno independa de prescrição médica, **terão** acrescentados, na rotulagem, dizeres esclarecedores, no idioma português, sobre sua composição, suas indicações e seu modo de usar*” (grifo não existente no original). Dessa forma, não me parece ser uma faculdade da empresa realizar - ou não - o procedimento indicado na legislação federal, razão pela qual entendo se subsumir e adequar à hipótese a que alude o mencionado §2º do artigo 2º da Lei nº 6.979/15.

Com efeito, esse entendimento se coaduna com a manifestação desta Superintendência de Tributação no âmbito da Consulta nº 130 /2015, segundo a qual “*as exigências constantes nas Resoluções da Agência Nacional de Vigilância*



*Sanitária e o Ministério da Agricultura e Pecuária e Abastecimento, enquadram-se nos* “normativos” a que se refere o §2º do artigo 2º da Lei nº 6.979/15 .

---

[1] BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, 2. Ed., São Paulo: Saraiva, 1992, pp. 183-184.

[2] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 439. A partir do sentido literal linguisticamente possível surge a integração, que se revela pelo preenchimento das lacunas contrárias ao plano do legislador e o desenvolvimento do direito para além da lei (p. 524).

[3] Idem. p 300.

[4] Ibidem. p. 454.

[5] Grau, *Ensaio e discurso sobre a interpretação do direito*, op. cit., p. 2-7.

[6] Ibidem, p. 7.

[7] TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Revista de Direito Administrativo nº 235, Jan/Mar de 2004, p. 232. c

[8] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. PP. 73-75. d

[9] Estabelece o mencionado dispositivo o RICMS: “III - industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:

1. a que, exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

2. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

3. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

4. a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem

colocada se destine, apenas, ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

5. a que, exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes do produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou reacondicionamento);"

**RESPOSTA (NO CASO DE CONSULTA) OU PARECER (NO CASO DE REGIME ESPECIAL)**

Considerando todo o exposto, entendo que deve ser conferido **PROVIMENTO** ao recurso, a fim de que se reconheça que “*as exigências constantes nas Resoluções da Agência Nacional de Vigilância Sanitária e o Ministério da Agricultura e Pecuária e Abastecimento, enquadram-se nos*” “*normativos*” a que se refere o §2º do artigo 2º da Lei nº 6.979/15.

CCJT, em 07 de abril de 2020.