

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.680/21/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001669534-72	
Impugnação:	40.010150491-08	
Impugnante:	Apsen Farmacêutica S/A	
	IE: 503773735.00-86	
Proc. S. Passivo:	Lúcia Paoliello Guimarães	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, por força do Protocolo ICMS nº 37/09, na condição de substituta tributária, em razão de dedução de valor superior ao permitido a título de imposto relativo à operação própria nas vendas interestaduais a contribuintes localizados em Minas Gerais de medicamentos de origem importada. Infração caracterizada nos termos do inciso II do § 1º do art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 13/12 e art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XLVI e art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6.763/75, esta última c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, devido pela Autuada, substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 37/09, nas operações destinadas a contribuintes mineiros, de medicamentos de origem importada, em razão de dedução de valor superior ao permitido a título de imposto relativo à operação própria, no período de setembro de 2015 a março de 2020.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XLVI e art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6.763/75, esta última c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/55, e requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 116/126, refuta as alegações da Defesa, e requer a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 127/144, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 37/09, nas operações destinadas a contribuintes mineiros de medicamentos de origem importada, em razão de dedução de valor superior ao permitido a título de imposto relativo à operação própria, no período de setembro de 2015 a março de 2020.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI, do mesmo diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (para o período de setembro de 2015 a junho de 2017) e no art. 55, inciso XLVI da Lei nº 6.763/75 (para o período de julho de 2017 a março de 2020).

Relata o Fisco que os medicamentos – **Donaren Retard e Dobeven** – foram classificados nas notas fiscais sob o código de origem 5, cuja descrição é: “Nacional, mercadoria ou bem com conteúdo de importação inferior ou igual a 40%”.

Em razão disso, foi destacado o ICMS Operação própria pela Autuada utilizando a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais destinadas a contribuintes mineiros, e deduzido esse valor do ICMS devido por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais.

Entretanto, conforme consta nos registros dos referidos medicamentos na Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa (consultas acostadas aos autos) e de acordo com informações prestadas pelo próprio Contribuinte, os medicamentos foram fabricados no exterior, onde também receberam as embalagens primária e secundária, conforme conceitos da Resolução da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 71/2009. No estabelecimento da Autuada, os medicamentos receberam lacres e embalagem terciária.

Assim, não estando caracterizada a industrialização dos medicamentos em território nacional, afasta-se a classificação adotada pelo Contribuinte e impõe a alíquota interestadual de 4% (quatro por cento) nos termos da Resolução do Senado Federal nº 13/12 e do Convênio ICMS nº 38/13.

Diante disso, o Fisco elaborou o Anexo 03 – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST devido, apurando a diferença de ICMS/ST recolhida a menor.

Cabe inicialmente esclarecer que a Autuada, empresa paulista, que tem como atividade principal a fabricação de medicamentos de uso alopático - CNAE

21.21.1.01 é substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 37/09 e art. 12 do Anexo XV do RICMS/02.

Sustenta a Defesa que está correta a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) para cálculo do ICMS devido pelas operações interestaduais, por se tratar de mercadorias submetidas a processo de industrialização em território nacional.

Assevera que “segundo o art. 20, I, do Anexo XV do RICMS/02, o montante a recolher a título de ICMS-ST será obtido por meio da diferença entre a aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição, com a aplicação da MVA (MVA Ajustada), nos termos do art. 19, I, “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02 e o imposto devido pela operação própria do contribuinte remetente”. Isso estaria de acordo com o que prescreve a Cláusula Quarta do Protocolo ICMS nº 37/09.

Destaca que a alíquota interna aplicável sobre a base apurada nos termos mencionados acima será de 18% (dezoito por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02. E que de acordo com o art. 52, inciso III, do RICMS/SP – com redação semelhante ao art. 42, inciso II, alínea “c”, do RICMS/MG – a alíquota devida na operação de remessa interestadual é 12% (doze por cento). E foi exatamente essa a alíquota aplicada pela Impugnante nas suas operações.

De fato, de acordo com Cláusula Quarta do Protocolo ICMS nº 37/09 e art. 20, inciso I, do Anexo XV, do RICMS/02, o imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, definida para a ST, deduzido do imposto devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Dispõe o art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...)

Entretanto, o objeto da controvérsia é valor do imposto da operação própria do contribuinte remetente, mais especificamente, a alíquota devida para o seu cálculo. Entende o Fisco que esta seria de 4% (quatro por cento), enquanto a Impugnante entende correta a alíquota de 12% (doze por cento).

Defende o Fisco que a Constituição da República dispõe, em seu art. 155, § 2º, inciso IV, que as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais devem ser estabelecidas, mediante resolução, pelo Senado Federal.

Nesse sentido, especificamente quanto aos produtos importados, a Resolução do Senado nº 13, de 25/04/12, estabeleceu a alíquota de 4% (quatro por cento) e, ao mesmo tempo delimitou, no § 1º do seu art. 1º, quando aplicar tal alíquota: para bens ou mercadorias não submetidos à industrialização após o desembaraço ou,

mesmo que industrializados, com conteúdo de importação resultante superior a 40% (quarenta por cento).

Oportuno trazer à baila a citada Resolução do Senado Federal nº 13/12:

Resolução do Senado Federal nº 13/12

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

(Grifou-se)

Sustenta a Impugnante que *“realiza a importação de bens e insumos que são inseridos em sua cadeia produtiva e comercializados no mercado nacional, após devidamente processados por meio de operações de transformação, beneficiamento, acondicionamento, entre outras. Essa é, exatamente, a situação dos medicamentos Dobeven 500 mg caixa com 30 unidades, Donaren 150 mg retard, caixa com 20 unidades e Donaren 150 mg retard, caixa com 30 unidades, os quais têm como princípios ativos o Dobesilato de Cálcio e o Cloridrato de Trazodona, medicamentos enquadrados aos NCMs 3004.90.99 e 3004.90.69 (Dobeven e Donaren).”*

Alega a Impugnante que os medicamentos em questão, embora importados, integram o processo produtivo da Impugnante no Brasil, para a realização de selagem e embalagem, conforme comprovam as ordens de produção e o documento de controle da atividade, o que enquadra os processos como industrialização e atrai a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento).

Destaca que dentre os processos realizados, tem-se a selagem, processo definido como embalagem secundário pela Anvisa e que decorre de imposição normativa do órgão estabelecida na Resolução RDC nº 333/03. O ato normativo inclui na categoria de “Embalagens Secundárias” a apresentação de informações mínimas que todos os rótulos de medicamentos devem ter e que, nessa medida, alteram sua apresentação para atendimento a exigências sanitárias brasileiras.

Diz que, no anexo referenciado no art. 2º da supracitada Resolução, são apresentadas as definições e normas a que se sujeitam o processo produtivo e de embalagem de medicamentos nacionais e importados, para que possam ser comercializados em território nacional, incluindo no processo de acondicionamento a

colocação de itens de embalagem secundária aos medicamentos nacionais e importados.

Ressalta que o item 2 traz mais especificações sobre as condições das embalagens secundárias, apresenta processos de acondicionamento a que estão sujeitos, necessariamente, os medicamentos envolvidos, incluindo-se, então, a apresentação de informações sobre o seu local de origem e a modificação de sua apresentação por meio de tinta reativa e lacre ou selo de segurança.

Aduz a Defesa que os medicamentos em questão (Donaren e Dobeven) são incluídos em processos produtivos de acondicionamento – colocação de embalagem secundária - realizados pela Impugnante para atender a determinações normativas do órgão competente (Anvisa). E que, após esse processo, os medicamentos são submetidos a embalagem terciária, para sua proteção e armazenagem nos processos logísticos que envolverão sua posterior comercialização.

Traz ainda Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil, que confirmam que embalagem secundária configura processo de industrialização (Solução de Consulta COSIT nº 15/2014, Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 8021/2019 e Solução de Consulta Disit/SRRF 08 nº 8070/2018).

Conclui que, diferentemente da premissa adotada pela Fiscalização, tais operações de acondicionamento enquadram-se à definição de processo de industrialização de que trata o art. 4º do Regulamento do IPI e o art. 222 do RICMS/02.

Por seu turno defende a Fiscalização que o conceito de industrialização, para efeito do ICMS, está disposto no art. 222, inciso II, do RICMS/02, tratando a embalagem de produtos na alínea “d” do dispositivo.

Observa que a redação do RICMS/02 segue o mesmo tratamento dado pela legislação federal sobre a matéria (Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212, de 2010) e também o RICMS/SP.

Aduz o Fisco que, no caso concreto, a Impugnante descreve os procedimentos realizados que entende enquadrados como industrialização, quais sejam, a colocação de embalagem secundária, mediante a selagem dos medicamentos, e de embalagem terciária.

Destaca que dentre os procedimentos descritos pela Impugnante, a embalagem terciária (proteção e armazenagem nos processos logísticos que envolverão sua posterior comercialização), não se enquadra no conceito de industrialização, por expressa vedação contida na alínea “d” do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

Por oportuno, traz-se o teor do inciso II do art. 222 do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

- a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);
- b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);
- d) 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 de mercadoria** (acondicionamento ou reacondicionamento);
- e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento);
- (Destacou-se).

Depreende-se da alínea “d” do inciso II acima transcrito que a colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, se enquadra como industrialização, exceto a embalagem colocada para fins de transporte da mercadoria. Ou seja, a chamada embalagem terciária, descrita pela Impugnante não caracteriza industrialização.

Passa-se então à análise dos processos de selagem e embalagem para a comercialização no mercado interno, realizados pela Impugnante nos medicamentos importados, ora em discussão.

Traz-se à baila as Resoluções da Anvisa referenciadas pela Impugnante sobre o processo de embalagem de medicamentos.

Como destacado pela Impugnante, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa normatiza diversos conceitos, padrões e obrigações sobre a matéria, mediante resoluções de sua Diretoria Colegiada (RDC). Ressalve-se apenas que a Impugnação cita a RDC nº 333/2003 que já se encontrava revogada à época dos fatos, relativamente à matéria ora discutida, pela Resolução RDC nº 71/2009.

A RDC nº 71/2009 que estabelece as regras para rotulagem de medicamentos, define os tipos de embalagens de medicamentos, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO-RDC Nº 71, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009

Estabelece regras para a rotulagem de medicamentos.

(...)

Art. 4º Para efeito deste Regulamento Técnico são adotadas as seguintes definições:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - embalagem: invólucro, recipiente ou qualquer forma de acondicionamento removível, ou não, destinado a cobrir, empacotar, envasar, proteger ou manter, especificamente ou não, medicamentos;

VII - embalagem de transporte: embalagem utilizada para transporte de medicamentos acondicionados em suas embalagens primárias ou secundárias;

(...)

X - embalagem primária: embalagem que mantém contato direto com o medicamento;

XI - embalagem secundária: embalagem externa do produto, que está em contato com a embalagem primária ou envoltório intermediário, podendo conter uma ou mais embalagens primárias;

XII - envoltório intermediário: embalagem opcional que está em contato com a embalagem primária e constitui um envoltório ou qualquer outra forma de proteção removível, podendo conter uma ou mais embalagens primárias, conforme aprovação da Anvisa;

(Destacou-se).

De acordo com o ato normativo, a embalagem primária é aquela que mantém contato com o medicamento, e a embalagem secundária é a embalagem externa do produto.

Destaca o Fisco que segundo informações da Contribuinte (anexo ao e-PTA – Documento de Início de Ação Fiscal – Outros – Informações Adic. 14/05/20), prestadas na fase do procedimento exploratório, os medicamentos, embora importados em sua embalagem secundária, passam pelos seguintes processos nas instalações da empresa em São Paulo: i) colocação do selo ou lacre na embalagem secundária; ii) colocação de embalagem terciária.

Tais procedimentos não se enquadram nas definições de industrialização contidas na legislação tributária. A aposição de lacres ou selos em produtos acabados adquiridos já embalados com sua apresentação final não caracteriza a forma de industrialização definida no art. 222, inciso II, alínea “d”, do RICMS/02.

A embalagem secundária – cartucho de papelão – na qual os medicamentos são importados é a apresentação efetivamente utilizada para a sua comercialização ao consumidor final. A aposição de lacres ou selos não altera essa apresentação final nem afeta o acondicionamento.

Também não configura industrialização a inclusão de embalagem terciária, destinada ao transporte das mercadorias, conforme ressalva expressa no mesmo dispositivo.

Para melhor esclarecimento do processo efetuado pela Impugnante em seu estabelecimento, o Fisco colaciona na Manifestação Fiscal reproduções das fotografias apresentadas pelo Contribuinte no documento acima mencionado (anexo ao e-PTA),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos tipos de embalagem utilizados nos medicamentos em questão e do selo de segurança aposto nas embalagens secundárias:

Foto embalagem primária – blister



Foto embalagem secundária – cartucho



Foto embalagem terciária – caixa despacho e selo de segurança



Faz ainda o Fisco as seguintes considerações:

Segundo as informações prestadas pelo próprio contribuinte na fase preliminar à auditoria fiscal nos anexos ao e-PTA, **os dois medicamentos são importados do exterior já com a embalagem secundária.**

Já a impugnação traz a afirmação de que, após o desembarço no Brasil, os medicamentos entraram na sua linha de produção para colocação da embalagem secundária, o que pode causar dúvida à primeira análise.

Depreende-se que essa última afirmação decorre do entendimento da Impugnante de que a aplicação do selo de segurança confunde-se com a colocação da embalagem secundária, por se tratar de exigência da ANVISA. Contudo, repita-se que a embalagem secundária em si já veio colocada desde o exterior e que a única agregação ocorrida no estabelecimento da Impugnante foi a do referido selo.

Observa-se dos documentos acostados pelo Fisco no e-PTA no grupo “Outros – Informações Adic. 14/05/20”, que contém as informações prestadas pela Autuada, as seguintes afirmações:

Esclarecimentos quanto ao local de fabricação do produto Dobeven 500mg CX C/30 CAP – Código 2537

(...)

A empresa esclarece que o medicamento Dobeven 500mg CX C/30 CAP é importado em sua embalagem primária, tendo o seu processo de embalagem secundária realizado nas áreas produtivas da Apsen Farmacêutica.

Informamos que o medicamento Dobeven 500mg CX C/30 CAP têm os processos de manipulação e embalagem primária realizados em Portugal e é adquirido pela empresa Apsen Farmacêutica como “Produto Semi-Acabado”, com código 300534.

Em território brasileiro, nas áreas produtivas da Apsen Farmacêutica, é realizado o processo de embalagem secundária, o que caracteriza o medicamento como “Produto Acabado”, com código 2547, o qual é comercializado nacionalmente. (Anexo 1)

.....
Esclarecimentos quanto ao local de fabricação do produto Donaren 150mg Retard CX C/20 (C1) – Código 2361

A empresa esclarece que o medicamento Donaren 150mg Retard CX C/20 (C1) é importado em sua

embalagem secundária, tendo o seu processo de selagem e embalagem terciária realizado nas áreas produtivas da Apsen Farmacêutica.

Informamos que o medicamento Donaren 150mg Retard CX C/20 (C1) têm os processos de manipulação, embalagem primária e secundária realizados na Itália e é adquirido pela empresa Apsen Farmacêutica como “Produto Semi-Acabado”, com código 300231.

Em território brasileiro, nas áreas produtivas da Apsen Farmacêutica, é realizado o processo de selagem e embalagem terciária o que caracteriza o medicamento como “Produto Acabado”, com código 2361, o qual é comercializado nacionalmente. (Anexo 2)

.....
Esclarecimentos quanto ao local de fabricação do produto Donaren 150mg Retard CX C/30 (C1) – Código 2362

A empresa esclarece que o medicamento Donaren 150mg Retard CX C/30 (C1) é importado em sua embalagem secundária, tendo o seu processo de selagem e embalagem terciária realizado nas áreas produtivas da Apsen Farmacêutica.

Informamos que o medicamento Donaren 150mg Retard CX C/20 (C1) têm os processos de manipulação, embalagem primária e secundária realizados na Itália e é adquirido pela empresa Apsen Farmacêutica como “Produto Semi-Acabado”, com código 300593.

Em território brasileiro, nas áreas produtivas da Apsen Farmacêutica, é realizado o processo de selagem e embalagem terciária o que caracteriza o medicamento como “Produto Acabado”, com código 2361, o qual é comercializado nacionalmente. (Anexo 3)

.....
Resposta Termo de Cientificação e Intimação datada de 15 de abril de 2020

1. O processo de acondicionamento e embalamento terciário dos medicamentos Donaren e Dobeven realizado pela Notificada

(...)

Para cumprimento de sua função social, realiza a importação de bens e insumos que serão inseridos em sua cadeia produtiva e comercializados no mercado nacional, realizando operações de transformação, beneficiamento, acondicionamento, dentre outros.

Após inserir tais bens em sua cadeia produtiva, eles são comercializados a seus clientes no mercado nacional.

Essa é a situação a que se enquadram os medicamentos Dobeven 500 mg caixa com 30 unidades, Donaren 150 mg retard, caixa com 20 unidades, Donaren 150 mg retard, caixa com 30 unidades, os quais têm como princípios ativos o Dobesilato de Cálcio e o Cloridrato de Trazodona e enquadram-se aos NCMs 3004.90.99 e 3004.90.69, respectivamente, aos quais nos referiremos apenas como Dobeven e Donaren, sempre que tais especificações não forem relevantes para os esclarecimentos aqui apresentados.

Tais medicamentos são importados e, no Brasil, integram o processo produtivo da Notificada, **sendo por ela realizados processos de selagem e embalamento para sua comercialização no mercado interno**. Nos documentos anexos à presente (Doc. 01), evidencia-se essa integração ao processo produtivo industrial, por meio das ordens de produção retiradas do sistema (doc. 01) e do controle dessa atividade, onde se indica sua integração ao processo de “Produção” (“PR”) (doc. 02).

Referida selagem decorre de imposição normativa prevista na Resolução RDC nº 333/2003 da Anvisa, que inclui na categoria de Embalagens Secundárias a apresentação de informações mínimas que todos os rótulos de medicamentos devem ter e que, nessa medida, alteram sua apresentação para atendimento a exigências sanitárias brasileiras:

(...) Destacou-se.

Percebe-se que a Autuada entende que o processo de selagem se enquadra na categoria de embalagem secundária. Entretanto, tal entendimento é equivocado.

De acordo com a RDC nº 71/2009 da Anvisa, “embalagem secundária é a embalagem externa do produto, que está em contato com a embalagem primária ou envoltório intermediário, podendo conter uma ou mais embalagens primárias”.

De fato, o selo de segurança é exigência específica contida na Resolução nº 71/2009, que faz a seguinte referência na sua Seção V – Das informações e dispositivos de rastreabilidade do medicamento:

Art. 20. As embalagens secundárias devem conter lacre ou selo de segurança que seja irrecuperável após seu rompimento e permita detectar qualquer tentativa de rompimento, para garantir a inviolabilidade das embalagens.

§ 1º Quando utilizado a colagem de abas, ela deve garantir os requisitos descritos no caput deste

artigo para ser considerada um lacre de segurança.

§ 2º Quando utilizados selos de segurança, além das características descritas no caput deste artigo, eles não podem permitir a recolagem e devem conter a identificação personalizada do laboratório.

§ 3º No caso de embalagens que permitam o acesso às embalagens primárias por mais de uma extremidade, ambas devem atender aos requisitos contidos no caput deste artigo.

§ 4º Quando o medicamento for disponibilizado exclusivamente em embalagem primária e for passível de abertura, ela deverá conter lacre ou selo de segurança, conforme características do caput deste artigo.

(Grifou-se).

Como se vê, a finalidade expressa da exigência é de garantir a inviolabilidade da embalagem. No entanto, a embalagem secundária em si foi aquela previamente colocada no país de origem. A agregação do elemento adicional de segurança, ainda que obrigatório, não altera a apresentação e acondicionamento do medicamento.

Portanto, a selagem ou aposição do selo de segurança, conforme demonstrado nas fotografias acima colacionadas não são suficientes para definir a embalagem secundária, mas trata-se de um item de segurança que garante a inviolabilidade das referidas embalagens (tanto a primária quanto à secundária).

Observa-se que, quando a norma trata do acondicionamento como uma modalidade de industrialização, ela fala em “alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem”.

Assim, quando o medicamento é colocado numa cartela, denominada blíster, ele efetivamente muda sua apresentação – antes apresentava-se de forma a granel e a partir daí em embalagem primária. Quando, depois, um ou mais blísteres são colocados em uma segunda embalagem, inclusive com mais elementos informativos do produto, como a bula, há novamente a mudança na apresentação – de embalagem primária para embalagem secundária.

Conclui-se, portanto, que a aposição de lacre/selo não se enquadra no conceito de industrialização, contido na alínea “d” do inciso II do art. 222 do RICMS/02, que importa na “alteração da apresentação do produto pela **colocação de embalagem, ainda que em substituição à original**”.

Ademais, é irrelevante para a conceituação ora discutida o fato de que, para a aposição dos selos, os medicamentos precisam entrar na linha de produção no estabelecimento da Autuada. Tal fato não interfere na interpretação dos efeitos do procedimento, pois o que importa é o não enquadramento no conceito (de alteração da apresentação) e não a complexidade do processo, nos termos do § 1º do art. 222 do RICMS/02:

Art. 222 (...)

§ 1º São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização:

I - o processo utilizado para a obtenção do produto;

(...)

As Soluções de Consulta da Receita Federal apresentadas pela Impugnante em sua defesa apenas confirmam a correção da interpretação do Fisco mineiro, que não nega a ocorrência de industrialização mediante a “colocação de embalagem, mesmo que em substituição à original”, o que **não** foi realizado pela Impugnante. Confira-se:

Solução de Consulta COSIT nº 15/2014

ACONDICIONAMENTO E REACONDICIONAMENTO. PRODUTO IMPORTADO. COLOCAÇÃO DE NOVA EMBALAGEM COM LOGOMARCA. A colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento.

Destaca o Fisco, que da leitura da íntegra da consulta SC COSIT nº 15/2014, disponível na página da RFB na internet, à qual as duas outras foram vinculadas por tratarem do mesmo assunto, observa-se que, desde a indagação o caso concreto refere-se a efetivo reacondicionamento, ou seja, colocação de nova embalagem:

2. Com relação ao fato descrito, indaga se o reacondicionamento das 12 latas xxxx em uma nova embalagem poderá ser considerado industrialização.

Interessante observar que, na fundamentação da resposta ressaltou-se que, para caracterizar industrialização a nova embalagem deve diferenciar o bem em relação à forma como era apresentado originalmente, o que não se aplica ao caso de mera adequação às exigências técnicas ou legais. Veja-se:

6. Da leitura dos textos legais acima transcritos, depreende-se que, nas operações de acondicionamento e reacondicionamento a que se refere o inciso IV do artigo 4.º do atual RIPI, a embalagem a ser aposta ao produto, originalmente ou em substituição à original, deve ter características que valorizem ou promovam os bens nela contidos (forma, acabamento, material constitutivo, possibilidade de uso adicional, rótulos promocionais), diferenciando-os em relação a outros semelhantes ou em relação à forma como originalmente eram apresentados. Do contrário, não possuindo a embalagem adicionada tais atributos e, sendo colocada nos produtos por motivos meramente técnicos ou devido a exigências legais, bem assim tão somente para facilitar ou possibilitar o manuseio ou

transporte das mercadorias, não se configuraria o acondicionamento de apresentação tipificado como industrialização naquele dispositivo regulamentar.

(Grifou-se)

Tal fundamentação tem respaldo no disposto no § 2º do art. 6º do RIPI:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á:

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

(...)

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

(Grifou-se).

Assim, as consultas mencionadas pela Impugnante apenas reforçam a presente autuação, pois, no caso concreto, não houve substituição da embalagem original, mas apenas aposição de selo ou lacre de segurança, para cumprimento de requisito da legislação sanitária nacional no que diz respeito à garantia da inviolabilidade da embalagem secundária, que já estava colocada pelo remetente no país de origem.

No âmbito do estado de Minas Gerais, já foi respondida consulta em situação semelhante à dos autos, desta feita em relação à colocação de etiquetas informativas nas embalagens originais de produtos importados, concluindo-se que o procedimento não configura industrialização. Destaca-se o trecho a seguir:

Consulta de Contribuinte nº 162/2006

ICMS – INDUSTRIALIZAÇÃO – CARACTERIZAÇÃO – Não se caracteriza industrialização a aposição de etiqueta informativa ao produto importado procedida pelo estado importador, desde que não configure qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, conforme disposto no inciso II, art. 222 da Parte Geral do RICMS/2002.

(...)

A Consulente, ao adquirir para comercialização produto importado já embalado, e adicionar, na caixa dos mesmos, etiquetas, no intuito de fornecer informações ao consumidor quanto à cor, ao código e à quantidade, não estará modificando o produto quanto

a sua natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade e nem o aperfeiçoando para o consumo, não restando, portanto, configurada operação de industrialização, nos termos do citado artigo.

Ressalta-se que, no caso da Consulta supratranscrita respondeu a Sutri que nem a colocação de informações adicionais é considerada suficiente para alterar a apresentação do produto e caracterizar industrialização, ao passo que, no caso presente, o selo não contém informação, como se viu na fotografia juntada, mas apenas tem a finalidade de conferir maior segurança quanto à inviolabilidade do produto.

Diante do exposto, correta a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento) para cálculo do ICMS devido pela operação própria do remetente para efeitos de apuração do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, nos termos do art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 13/12, nos moldes exigidos pelo Fisco.

Corretas as exigências de ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

A Defesa alega que o caso concreto não se enquadra na hipótese legal prevista pelo inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, para majoração da multa de revalidação, nem as demais hipóteses do § 2º, todas referentes à falta de pagamento.

Alega que não houve, no caso, ausência de retenção ou de pagamento do imposto retido. O que teria ocorrido, se procedente o entendimento da Fiscalização, seria o recolhimento a menor de ICMS/ST, e não ausência total de retenção.

Aduz que a majoração da multa decorre, portanto, de uma interpretação extensiva da previsão legal, que tem como consequência majorar de forma indevida a multa de revalidação. Impõe a contribuinte de boa-fé, que adimpliu todas as suas obrigações tributárias, tratamento excessivamente gravoso e, nessa medida, incompatível com o ordenamento positivo.

No entanto, o entendimento da Impugnante afigura-se equivocado pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido, no todo ou em parte.

Assim, a Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto aos casos em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naqueles em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido.

Correta também a exigência das Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI, do mesmo diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (para o período de setembro de 2015 a junho de 2017) e no art. 55, inciso XLVI da Lei nº 6.763/75 (para o período de julho de 2017 a março de 2020), observando-se o disposto no art. 106, alínea “c” do CTN.

No período autuado, a penalidade aplicável à conduta da Impugnante encontra-se assim capitulada na legislação:

Para o período de setembro de 2015 a junho de 2017, a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;”

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/2004:

“VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:”

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(Grifou-se).

Para o período posterior a junho de 2017, foi introduzido o inciso XLVI ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos a partir de 1º/07/2017 - Acrescido pelo art. 56 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017.

XLVI - por reduzir o valor do imposto devido a título de substituição tributária pelas operações subsequentes, mediante dedução de valor superior ao permitido a título de imposto relativo à operação própria do contribuinte remetente - 50% (cinquenta por cento) do valor da parcela indevidamente deduzida.

(Grifou-se)

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável ao Contribuinte, nos termos da alínea “c” do inciso II do CTN, o Fisco aplicou ao período de setembro de 2015 a junho de 2017, o inciso XLVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, quando este resultou em penalidade menos severa, conforme demonstrado nas planilhas Excel Anexo 02 – Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada e Anexo 03 – Demonstrativo do crédito tributário consolidado.

Em que pese as alegações de boa-fé trazidas pela Defesa, nota-se que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva. Dessa forma, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do CTN que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Monteiro Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Nayara Atayde Gonçalves Machado (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 02 de fevereiro de 2021.

**Marco Túlio da Silva
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

D