

ESTUDO SOBRE O REFLEXO DA RESPONSABILIDADE DOS ARMAZÉNS GERAIS COM RELAÇÃO AO ICMS DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE REMESSAS POR CONTA E ORDEM DOS DEPOSITANTES

Indianara Alves Machado Thomé¹

Renata Jacobs²

Leandro Vila Torres³

RESUMO

A preocupação com a redução de custos e despesas é uma discussão necessária para a sobrevivência dos negócios, inclusive dos Armazéns Gerais. Na prática, o Armazém Geral (depositário) classifica-se como prestador de serviço, porém quando se envolvem depositantes (clientes) interestaduais, o fisco atribui a ele, depositário, a responsabilidade pelo pagamento integral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) quando da saída da mercadoria nas operações de venda, de modo a minimizar riscos com a sonegação. O foco deste trabalho é demonstrar como os Armazéns Gerais podem ser prejudicados financeiramente, caso não gerenciem adequadamente este tributo. O objetivo geral consiste em encontrar alternativas para que o Armazém não tenha prejuízos em suas operações. Este estudo justifica-se pelo interesse em se amenizarem ou se eliminarem os impactos fiscais, econômicos ou financeiros no resultado dos Armazéns Gerais. O método utilizado para esta pesquisa é a revisão bibliográfica e documental, com a finalidade de explorar e enriquecer o tema.

Palavras-chave: Armazéns Gerais. Controles. Fisco. ICMS.

¹ Mestranda em Educação pelo Centro Universitário Moura Lacerda de Ribeirão Preto, SP. MBA em Controladoria e Finanças pelo UNIFAFIBE - Bebedouro, SP. Pós-graduanda em Gestão Escolar: Orientação e Supervisão pela Faculdade São Luís de Jaboticabal, SP. Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis de Barretos, SP. Docente do Senac de Bebedouro, SP. E-mail: indi.thome@gmail.com.

² MBA em Controladoria e Finanças pelo UNIFAFIBE de Bebedouro, SP. Bacharel em Administração pelo Instituto Municipal de Ensino Superior de Bebedouro Victório Cardassi. E-mail: re.jacobs@hotmail.com.

³ Mestre em Administração de Organizações pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, campus de Ribeirão Preto/SP. Docente do MBA em Controladoria e Finanças da UNIFAFIBE de Bebedouro/SP. E-mail: leandro.vtorres@yahoo.com

1 INTRODUÇÃO

A busca pela redução de custos e despesas para obtenção de um resultado econômico e financeiro favorável nunca deixa de ser uma vertente importante para as organizações. A *expertise* em tomar decisões baseadas em experiências, que conduzem ao menor risco possível, também é outro fator preponderante para a evolução patrimonial. Aumentar o nível de produtividade com agilidade, mantendo a qualidade e estruturando uma logística viável e fiscalmente legal, é outro ponto crucial aos negócios. Diante de tantas situações que podem afetar o patrimônio de uma empresa, esta pesquisa será conduzida sob o aspecto tributário do ICMS para os Armazéns Gerais, a fim de responder a seguinte problemática: Como os Armazéns Gerais devem administrar o reflexo da responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente nas operações interestaduais por conta e ordem dos depositantes?

O objetivo geral deste estudo consiste em buscar alternativas para administrar a questão supracitada, por meio da revisão bibliográfica, da análise da legislação e dos documentos pertinentes ao assunto. Tem ainda, como objetivo específico, a busca de solução para o acerto de contas entre depositário e depositante em relação ao ICMS incidente nas operações interestaduais por conta e ordem.

A justificativa pela escolha da problemática é que o Armazém Geral é o responsável legal pelo pagamento do ICMS sobre a mercadoria que está sob sua guarda, contudo o valor financeiro pela venda de tal mercadoria segue integralmente para o caixa do proprietário, ficando o Armazém com o ônus financeiro do ICMS. Já a justificativa para os objetivos está relacionada à preocupação com os possíveis impactos econômicos, financeiros e fiscais, que possam vir a ocorrer no resultado dos Armazéns Gerais. Esta pesquisa aborda sobre a operação interestadual por conta e ordem do depositante sob o aspecto do ICMS, contudo para melhor compreensão do assunto, a revisão bibliográfica foi subdividida nos seguintes tópicos: Personalidade Jurídica, Reconhecimento Jurídico, Relação Jurídica Tributária do ISS e do ICMS, Operações Fiscais Interestaduais com Enfoque na Obrigação Principal do ICMS, e, após, seguem a metodologia, os resultados encontrados e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Personalidade jurídica

O armazém geral é o estabelecimento que tem por finalidade a guarda e o depósito de mercadorias ou outras espécies de gêneros, mediante o pagamento do serviço de armazenagem. A instituição deste tipo de estabelecimento ocorre por iniciativa particular, contudo deve ser autorizado pelo poder público, para que possa ter sua atividade reconhecida legalmente (DE PLÁCIDO E SILVA, 2004).

O armazém geral está fundamentado pela legislação brasileira, conforme Decreto n. 1.102, de 21 de novembro de 1903, e é considerado emissor de títulos especiais que os represente, como o conhecimento de depósito e o *warrant*. Esses títulos podem circular juntos ou separados e possuem natureza e funções diferentes, conforme a transcrição:

Assim, enquanto o conhecimento de depósito é título representativo da mercadoria depositada, o *warrant* se traduz em instrumento de penhor das mercadorias a que alude o conhecimento de depósito. É, pois, o *warrant* um título de crédito causal, por isso que o seu subscritor, ao mesmo tempo em que promete pagar certa soma em dinheiro ao seu beneficiário, garante esse pagamento com o penhor sobre as mercadorias depositadas (DORIA, 2000, p. 123).

A transcrição acima garante ao armazém geral uma característica específica ao negócio, através da emissão dos títulos supracitados.

Contudo, cabe salientar a importância do registro da referida atividade de armazenagem com *warrant*, junto aos órgãos pertinentes, tais como a Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), a Secretaria da Receita Federal (SRF), a Secretaria da Fazenda do Estado (SEFAZ) e a Prefeitura, isto para que haja o reconhecimento jurídico abordado a seguir.

2.2 Reconhecimento jurídico

O reconhecimento jurídico ocorre somente após os devidos registros. “A falta de registro implica, como consequência, a ausência da personalidade jurídica” (PEREIRA, 2007, p. 347).

Cabe ressaltar que a legislação brasileira, em seu Decreto n. 1.102, de 21 de novembro de 1903, estabelece que, somente após as declarações prestadas, a Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), tais como sua firma, o capital, o domicílio, a denominação, a situação, o número, a capacidade, a comunidade, a segurança dos armazéns, a natureza das mercadorias a receber em depósito, as operações e serviços a serem oferecidos, o regulamento interno, a tarifa remuneratória dos serviços e a certidão do contrato social ou estatuto devidamente registrados e, desde que nenhum dos itens citados infrinja a referida lei, é que o empresário é declarado como fiel depositário e está liberado para iniciar os serviços de armazenagem.

Perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, é necessária a Inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, conforme disciplina o artigo 3º da Instrução Normativa nº 1.634, de 06 de maio de 2016, na qual deve constar o registro de todas as entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas pelo imposto de renda. Ainda no referido cadastro, em relação à atividade de armazenagem com emissão de *warrant*, a mesma é codificada e reconhecida nacionalmente pelo Código Nacional de Atividades Econômicas: CNAE 52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de *warrant*. Para a definição do referido código, a SRF utiliza a relação de atividades econômicas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme roga a Instrução Normativa da SRF nº 700, de 22 de dezembro de 2006.

A Inscrição Estadual (IE) também é necessária para o cadastro de contribuinte do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), conforme estabelece o Artigo 19, §1º, item 1 do Regulamento do ICMS de São Paulo de 30 de novembro de 2000.

Quanto ao cadastro na Prefeitura, o mesmo ocorre devido à atividade de armazenagem fazer parte da lista de atividades de prestações de serviços, vinculados ao Município que geram o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conforme cita o Artigo 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, bem como pela regulamentação municipal através de Lei Ordinária, na qual, quanto a este último, não será objeto desse estudo.

Diante do reconhecimento da atividade de armazenagem como um negócio de fato e direito, cabem em seguida algumas considerações de ordem tributária.

2.3 Relação jurídica tributária mediante o ISS e o ICMS

A relação jurídica tributária pode ser definida, segundo Torres (2003), como o liame que é firmado por lei entre a Fazenda Pública e o contribuinte ou o responsável, estabelecidos em torno da obrigação principal, ou seja, a prestação pecuniária e ainda, em relação às obrigações acessórias, tidas como não pecuniárias. Os deveres instrumentais, ou seja, as obrigações acessórias são tidas como não pecuniárias, exceto se, pela não observância ao fiel cumprimento das mesmas, o dever pecuniário for atraído como penalidade, e, por consequência, tornar-se obrigação principal, conforme cita o Código Tributário Nacional, em seu Artigo 113, § 3º instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Em relação aos aspectos tributários, primeiramente cabe reafirmar que o armazém geral exerce atividade econômica como “prestador de serviço que guarda bens de terceiros” (PERES E MARIANO, 2013, p. 44).

Concomitantemente ao exercício da atividade de prestação de serviços de armazenagem, ocorre o fato gerador, e o supracitado é reconhecido como contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sob a competência municipal, conforme elucida o Artigo 5º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. A referida atividade está descrita na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, da seguinte forma: 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

Convém expressar que o conceito de fato gerador é o que dá origem a obrigação principal, ou seja, pagamento do tributo, ou ainda, para cumprir ou não cumprir com alguma obrigação acessória, que nada mais é do que prestar contas conforme determinação da arrecadação ou da fiscalização tributária (PICCOLI, 2013).

No tocante à obrigação do armazém geral obter a inscrição estadual, conforme dito anteriormente no item 2.2, este é considerado o aspecto inicial para o desenvolvimento deste estudo na relação jurídica tributária do ICMS, entre sujeito ativo e passivo mediante a categoria de responsável. A atividade de armazenagem não pertence ao rol de prestações de serviços, contidas sob a obrigação principal de contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, sob regência do Estado, conforme elencados no Artigo 19, incisos de I a XVI do Regulamento do ICMS de São Paulo de 30 de novembro de 2000. Contudo, o armazém geral se

reveste da categoria de responsável pela apuração e recolhimento do ICMS sobre as operações de terceiros, isto quando se tratar de mercadorias de depositantes de outros estados, inclusive no caso da transmissão de propriedade e ou solidariamente, em relação à mercadoria desacobertada de documentação fiscal, conforme discorre o Artigo 11, inciso I do Regulamento do ICMS de São Paulo de 30 de novembro de 2000.

Diante do exposto, é relevante ao estudo conceituarmos o que significa contribuinte, responsável e a respectiva diferença. Contribuinte é a pessoa que tem relação direta com o fato gerador e responsável é aquele que, mesmo não tendo relação direta com o fato gerador, deve pagar o tributo por força de lei (SABBAG, 2012).

No que tange à diferença entre contribuinte e responsável é o seguinte: enquanto o contribuinte tem o dever da prestação e a sujeição do patrimônio ao credor, ou seja, a responsabilidade, o responsável, mesmo sem possuir o débito, paga a conta do contribuinte (TORRES, 2003).

A conta do contribuinte, expressa pela figura do depositante, somente deve ser paga pelo depositário, mediante a realização de operações lícitas, interestaduais, inclusive no caso de transmissão de propriedade, fundamentadas pelo Convênio s/nº, de 15 de novembro de 1970 e regulamentada, nesse caso pelo Decreto do Estado de São Paulo nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, conforme será abordado a seguir.

2.4 Operações fiscais interestaduais com enfoque na obrigação principal do ICMS

As operações interestaduais são de grande valia para a logística. Marastoni (2015, p.34) salienta que não existe restrição para o contribuinte realizar operações de armazenagem em outro Estado, desde que respeite a legislação e adapte os procedimentos para que a mesma se torne uma aliada na logística da empresa. Para que a referida operação aconteça, a nota fiscal para acobertar tal operação, é a remessa para armazenagem, a mesma deve conter o destaque do ICMS e o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 6.905 para atender os requisitos fiscais.

O depositante interestadual também pode realizar uma compra de mercadorias e solicitar que a mesma seja entregue diretamente no armazém geral,

através da nota fiscal com o CFOP 6.934 de natureza Remessa Simbólica para Armazém Geral com o destaque do ICMS se devido (MARASTONI, 2015).

Quanto ao destaque do ICMS, as notas fiscais de movimentações de mercadorias podem ser complementadas conforme as razões de reajustamento de preço, exportações resultantes de contratos de câmbio e os casos de regularização por diferença no preço ou na quantidade, entre outras. Contudo, não se pode ignorar que as notas complementares ocorrem por necessidade de complementação de imposto, ou seja, a obrigação acessória na emissão das notas gera a complementação da obrigação principal, conforme citação abaixo.

O documento fiscal também pode ser emitido para complementar o imposto nos casos previstos no Art. 182 do RICMS. Assim, toda vez que for destacado a menor do que o correto ou não for destacada no momento próprio, a operação anterior deve ser complementar para que o documento fiscal corresponda ao valor efetivo da mercadoria vendida (PERES; MARIANO, 2013, p. 259).

Em relação às saídas de mercadorias depositadas em armazém geral pelo depositante de outro Estado, estas podem inclusive ocorrer em retorno ao estabelecimento remetente. Nesta operação, o depositário emite a nota fiscal de Retorno do Armazém Geral, com destaque do imposto e, desta forma, o depositante terá de volta a mercadoria, bem como o crédito de ICMS, conforme estabelece o Artigo 57 do Regulamento do ICMS de São Paulo de 30 de novembro de 2000, o qual disciplina que se aplicarão a mesma base de cálculo e a mesma alíquota que acobertaram a operação de remessa da referida mercadoria (MARASTONI, 2015).

Contudo, segundo Salgado (2013, p.110), “a busca da eficiência e da eficácia dos processos logísticos tem como objetivo a redução dos custos”.

Diante do exposto, outra situação prevista no Anexo VII do Regulamento do ICMS de São Paulo, de 30 de novembro de 2000 e que favorece a logística no alcance da eficiência e eficácia dos processos, é a permissão para que ocorra a transmissão de propriedade da mercadoria, sem a devida movimentação da mesma. Segundo Marastoni (2015), o procedimento fiscal para tal operação confere ao armazém geral a obrigação da emissão da nota fiscal de natureza Retorno Simbólico, com CFOP 6.907, sem destaque do ICMS e que deve ser encaminhada ao depositante e transmitente. Por sua vez, o depositante e o transmitente emitem a nota fiscal de natureza Venda, sem destaque do ICMS e que deve ser encaminhada ao armazém geral. Diante da última nota fiscal em questão, o armazém geral emite a

nota fiscal de natureza Transmissão de Propriedade da Mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros, com destaque do ICMS, se devido, e, por conseguinte, a encaminha para o estabelecimento adquirente, que, de posse da mesma, fará uma nota fiscal de Remessa Simbólica para Armazém Geral, CFOP 5.934 ou 6.934. Esta nota fiscal é tributada pelo ICMS, apenas em relação a operação interestadual. Caso seja uma operação de remessa simbólica interna, a mesma está amparada pela não incidência conforme Artigo 7º, inciso I do Regulamento do ICMS de São Paulo, de 30 de novembro de 2000.

Há ainda a operação fiscal, em que o depositante de outro Estado solicita ao armazém geral que entregue a mercadoria ora armazenada, por conta e ordem, a um terceiro. Nesta situação, Marastoni (2015) comenta ser necessário o envio por parte do armazém geral ao depositante, de uma nota fiscal de natureza Retorno Simbólico, com CFOP 6.907, sem destaque do ICMS. Na sequência, o depositante emite a nota fiscal de Venda, em nome do destinatário, sem o destaque do ICMS e que, em seguida, deve ser enviada ao armazém geral para o desencadeamento da operação. Por sua vez, o armazém geral, emite a nota fiscal de natureza Remessa por conta e ordem de terceiros, com o CFOP 5.923 ou 6.923, com destaque do ICMS, se devido, e a seguinte expressão: O pagamento do ICMS é de responsabilidade do Armazém Geral. A razão pelo pagamento do ICMS ser de responsabilidade do armazém geral foi comentada no item 2.3 deste estudo, no qual o depositário reveste a categoria de responsável pelo referido tributo, por força de lei. Ainda por força de lei, exerce o direito ao crédito referente à nota fiscal de Remessa para Armazém Geral, conforme relatado abaixo.

É assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa de lei em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo a mercadoria entrada (real ou simbolicamente) em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas (FABRETTI, 2014, p. 168).

As duas situações de remessas reais e simbólicas, emitidas pelo depositante interestadual, geram direito ao crédito do ICMS pelo armazém geral, uma vez que o ICMS é um imposto não cumulativo e, por esse motivo, pode ser compensado com as operações anteriores da mercadoria. Cabe ressaltar que, caso a saída seja isenta ou não tributada, o crédito referente à operação anterior deverá ser estornado. Entretanto, há que se observarem as possibilidades de manutenção de crédito, ora permitidos pela legislação, mesmo em situação de saída isenta ou não tributada,

como é o caso, por exemplo, da exportação que ocorre por determinação expressa do Artigo 21, § 2º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (FABRETTI, 2014).

A possível ocorrência da diferença entre o valor da mercadoria, constante na nota fiscal de remessa, enviada pelo depositante para a armazenagem, e o valor da operação subsequente, em caso de circulação por conta e ordem do depositante, pode ser explicada, em parte, pela inclusão dos custos de manutenção de estoques no processo de precificação. Conforme confirma, inclusive, pela apuração da base de cálculo do ICMS que é o valor da operação, incluídas as despesas de frete, seguros, o próprio ICMS, entre outros (PICCOLI, 2013).

A questão da inclusão dos custos de manutenção de estoques na precificação não representa a majoração dos preços, mas sim a correta aplicação dos fatores para que haja uma política de precificação eficiente, conforme expresso abaixo.

Uma política de precificação eficiente não significa preços altos ou baixos, mas sim o alinhamento com a expectativa do mercado, levando-se em consideração os custos, as despesas e os impostos da empresa, seu equilíbrio operacional e o retorno desejado pelos acionistas (KATO, 2012, p. 233).

Os custos de manutenção de estoque são um conjunto de vários custos, necessários para conservar as mercadorias em um determinado período de tempo. Dentre eles, os custos associados aos impostos, que normalmente são cobrados por meio de percentuais aplicados sobre o valor estocado das mercadorias em determinado período. Já os custos de seguros contra incêndio e roubo estão relacionados com a quantidade de mercadoria armazenada. E não há como não comentar sobre o custo referente à armazenagem física, que está vinculado geralmente à quantidade de estoque em toneladas/mês e que faz parte dos custos de manutenção de estoque, bem como dos impostos e dos seguros. (BALLOU, 2012)

Outra situação pertinente ao ICMS nas operações interestaduais do armazém geral são as alíquotas diferenciadas por região, conforme nos relata Oliveira (2013) aplica-se 7% nas operações destinadas à região norte, nordeste, centro-oeste e no estado de Espírito Santo, enquanto que, nas demais regiões, a alíquota é de 12%, além das diferentes alíquotas internas e por produtos.

3 METODOLOGIA

Este trabalho é de natureza qualitativa e está fundamentado em uma pesquisa de revisão bibliográfica, na qual segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 66) afirmam que este método traz a possibilidade de trabalhar os assuntos publicados, sob um novo enfoque. Os fundamentos e resultados da análise também estão baseados no método de pesquisa documental, incluindo as pesquisas de legislações e as respostas consultas do SEFAZ/SP, pois, segundo Gil (2010, p.66), são fontes, geralmente mais descritivas e explicativas. Quanto à finalidade, é considerada uma pesquisa aplicada, pois a ideia é colocá-la em prática quanto à referida solução para a situação (GIL, 2010, p.27). Mas com vistas ao objetivo, não deixa de ser uma pesquisa exploratória, pois tende a proporcionar maior familiaridade com o problema e possibilitar futuras pesquisas para aperfeiçoamento do tema (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 171).

4 RESULTADOS

Conforme comentado anteriormente, o problema em si é que o Armazém Geral é o responsável legal pelo pagamento do ICMS sobre a mercadoria do depositante, contudo o valor financeiro pela venda de tal mercadoria segue integralmente para o caixa do depositante, ficando o depositário com o ônus financeiro do ICMS, ou seja, o reflexo sobre a responsabilidade, sobre uma mercadoria que não é de sua propriedade, mas que está sob sua guarda.

Diante da situação exposta, os sujeitos ativos envolvidos não primam em considerar o ônus financeiro ocasionado ao sujeito passivo substituto, pelo descaixe obrigatório, bem como deixam de explicitar possíveis formas fiscais para acerto de contas entre o depositário e o depositante.

Em primeira análise, é importante comentar que os armazéns gerais faturam seus serviços para recebimento junto ao depositante, com base em critérios logísticos como volume armazenado, espaço e período utilizado, pelas movimentações internas da carga, pela paletização, pela rotulagem de paletes, pelo tratamento térmico, pela carga e pela descarga, entre outros critérios que não o valor da própria mercadoria. Geralmente, apenas o seguro da mercadoria armazenada é cobrado com base em uma porcentagem calculada sobre o valor da

mercadoria em si. Ainda em referência à precificação dos serviços logísticos, o faturamento do armazém geral não contempla o ICMS como tributo integrante de seu preço, e sim o ISS.

Em virtude dos fatos, e considerando que é natural haver diferenças de ICMS por questões de preços e ou alíquotas, uma das soluções ao objetivo específico fora questionada ao Fisco Estadual Paulista, como uma forma de compensar tal diferença de ICMS. A Resposta à Consulta do SEFAZ/SP a que se refere acima é a nº. 15728/2017, de 05 de julho de 2017, que cita sobre a emissão de nota fiscal complementar pelo depositante de outro Estado para envio ao Armazém Geral de SP, diante da diferença de preço apontada entre a nota de remessa para armazenagem e a nota fiscal de saída por conta e ordem. Sobre o caso, o Fisco Estadual Paulista responde o seguinte:

Ante o exposto, especificadamente em relação à indagação feita pela Consulente, esclarecemos que o valor de venda da mercadoria por valor maior do que o utilizado para remessa não é hipótese de reajustamento de preço da operação de remessa, estando vedada, ao armazém geral, a apropriação de crédito relativo ao imposto destacado em nota fiscal complementar eventualmente emitida pelo depositante (SÃO PAULO, 2017).

Apreciado tal documento de domínio público que indefere o uso da nota complementar de preço, com o objetivo de ajuste entre o crédito e o débito de ICMS do armazém geral, não há como não concordar, uma vez que o complemento de preço só é permitido com o intuito do cumprimento da obrigação principal, ou seja, do correto pagamento do ICMS. A emissão da nota complementar, em si, é de caráter acessório, apenas para amparar, acobertar e suportar a operação, sendo assim, caso o Fisco dê razão ao complemento nesta situação, os cofres Públicos Estaduais onde estão localizados os armazéns gerais deixam de arrecadar o ICMS sobre a circulação de mercadorias com a saída de tais operadores logísticos.

Ainda é necessário comentar que as operações de remessa para armazenagem e a posterior saída da mercadoria realizada por conta e ordem do depositante são consideradas operações distintas. Portanto, do ponto de vista fiscal tributário, não é correto alterar o valor da operação anterior, para que se acertem os valores da operação atual. Até pelo fato de que o valor da operação de saída da mercadoria do armazém, pela lógica do processo de precificação, deve inclusive ser majorado pelos próprios custos logísticos de armazenagem, valores estes que não

são totalmente conhecidos antes do encerramento do período de utilização dos serviços de armazenagem, descartando, assim, a possibilidade da utilização do complemento de preço da operação anterior em prol da atual operação de saída por conta e ordem. Também, deve-se descartar a possibilidade de envio da mercadoria ao armazém por valor superfaturado, ou seja, para evitar ao máximo a diferença tributária na operação de saída, uma vez que os custos com seguro consequentemente aumentam, sem contar a questão do direito tributário entre os Estados envolvidos.

Quanto às diferenças por questões de alíquotas, ainda se tratando do objetivo específico, segue a Resposta à Consulta do SEFAZ/SP nº. 830/2002, de 03 de fevereiro de 2003, que trata da problemática exposta sobre a diferença de ICMS, na qual gera desembolso financeiro por parte do armazém, para cumprir com o ônus tributário, o que fiscalmente pertence ao depositário. A orientação foi a seguinte:

No que se refere à diferença entre o valor do imposto creditado pela Consulente na entrada da mercadoria no armazém geral, relativo à alíquota de 12% (doze por cento) e pago pelo depositante no Estado de origem, e o valor do imposto debitado pela Consulente na saída da mercadoria vendida neste Estado, relativo à alíquota de 18% (dezoito por cento), cabe as partes (depositário e depositante) definirem entre si o modo de compensação financeira adequado (SÃO PAULO, 2003).

Nessa resposta fica explícito que o ajuste entre depositário e depositante deve ocorrer no âmbito financeiro.

Após a exposição das respostas documentais públicas, supracitadas, pode-se apreciar a oportunidade de acerto de contas de caráter financeiro, como uma possível solução para ambas as diferenças, por preço e ou alíquotas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude dos fatos mencionados, faz se necessário, em resposta ao objetivo geral, admitir que administrar uma adequada política de gestão tributária é de suma importância para os Armazéns Gerais. Os controles internos, amparados por uma política interna de integração entre os departamentos comercial, tributário, financeiro e logístico dos Armazéns Gerais, devem conduzir o planejamento para a proposta contratual nas negociações com futuros clientes, isso para amenizar ou

eliminar os impactos fiscais, econômicos e ou financeiros que possam vir a ocorrer nos resultados, em decorrência da problemática em referência neste estudo.

Já em relação ao objetivo específico, a solução para as referidas diferenças de ICMS, apuradas nas operações entre depositante e Armazém Geral em consequência do reflexo da responsabilidade pelo pagamento do referido tributo, encontra-se no âmbito comercial e financeiro, conforme relatam as respostas das consultas do SEFAZ/SP, uma vez que a Legislação Tributária Estadual Paulista, em seu Anexo VII do Regulamento do ICMS que trata das operações com Armazém Geral, não disciplina tais acertos como questão fiscal.

Este estudo primou apenas pelas informações necessárias a entender o reflexo do ICMS para os Armazéns Gerais, favorecendo inclusive o surgimento de novas pesquisas na busca do aprofundamento da solução apontada.

REFERÊNCIAS

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: 2012, p. 212.

BRASIL. Convênio s/n, de 15 de dezembro de 1970. **Acordam em criar o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais, incorporando às suas respectivas legislações tributárias as normas**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 18 fev. 1971. Disponível em: <www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 700, de 22 de dezembro de 2006. **Dispõe sobre a adoção, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2006. Disponível em: <normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15642>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1634, de 06 de maio de 2016. **Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 mai. 2016. Disponível em: <normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências**. (LEI KANDIR). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 set.

1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966 e retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Decreto n. 1.102, de 21 de novembro de 1903. **Institui regras para o estabelecimento de empresas de armazéns gerais, determinando os direitos e obrigações dessas empresas.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 28 nov. 1903. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1102.htm>. Acesso em: 23 ago. 2017.

DORIA, Dylson. **Curso de Direito Comercial.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 123.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 168.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 27 e 66.

KATO, Jerry Miyoshi. **Curso de Finanças Empresariais – Fundamentos de gestão financeira em empresas.** São Paulo: M. Books do Brasil Editora Ltda, 2012, p. 233.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 66 e 171.

MARASTONI, Fabiana Zecchin Montanari. **Resumos tributários IOB: principais operações na legislação do ICMS.** São Paulo: IOB SAGE – SAGE, 2015, p. 34-42.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 132-133.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil.** 22. ed. atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 347.

PERES, Adriana Manni; Mariano, Paulo Antonio. **Emissão e Escrituração de Documentos Fiscais.** 7. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013, p.44 e 259.

PICCOLI, Karin Rose Mussin Botelho; Píccoli, Rafael Gonzales Luis. **Manual de tributos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013, p. 41 e 148.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 703-704.

SALGADO, Tarcísio Tito Salgado. **Logística: práticas, técnicas e processos de melhoria**. São Paulo e Rio de Janeiro: Editora Senac, 2013, p. 110.

SÃO PAULO. Decreto n. 45.490 de 30 de novembro de 2000. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS**. Palácio dos Bandeirantes, Secretaria de Estado do Governo e Gestão Estratégica, São Paulo, SP, 30 nov. 2000. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 23 ago. 2017.

SÃO PAULO. Resposta a consulta nº 830/2002, de 03 fev. 2003. **Mercadoria depositada em Armazém Geral deste Estado por depositante de outro Estado e vendida em seguida para adquirente paulista**. Disponível em: <info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/8302002.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>. Acesso em: 23 ago. 2017.

SÃO PAULO. Resposta a consulta nº 15728/2017, de 05 jul. 2017. **ICMS – Armazém Geral – Depósito de mercadoria por depositante situado em outro Estado – Venda de mercadoria por valor superior à remessa – Nota Fiscal complementar emitida pelo depositante – Crédito**. Disponível em: <info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC15728_2017.htm>. Acesso em: 23 ago. 2017.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 24. ed. atualizado por Nagib Slaibi e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004, p.134.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 205 e 228.

Recebido em: 02/09/2018

Aprovado em: 27/09/2018