

**TRANSMISSÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS POR
DEPOSITANTE DE OUTRO ESTADO, ICMS E A ATIVIDADE DE
ARMAZÉNS GERAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO**

**INTERSTATE TRANSMISSION OF GOODS BY DEPOSITOR OF
ANOTHER STATE, ICMS AND THE WAREHOUSES ACTIVITY IN
THE STATE OF SÃO PAULO**

Autora: Mauren Gomes Bragança Retto¹

Área do Direito: Direito Tributário

RESUMO: O ICMS é imposto de competência dos estados e do distrito federal, embora apresente caráter nacional, do que, no plano da experiência, constata-se atuações fiscais em desconformidade com os limites prescritos pelo texto constitucional e nas demais normas jurídicas infraconstitucionais, que regem operações de circulação de mercadorias. A atividade de armazém geral, em que são promovidos depósitos de mercadorias a serem transmitidas em operações mercantis pelo depositante situado em outros estados a terceiros adquirentes, também situados em outros estados, não raro, sofre os efeitos dessas atuações. Entende-se, porém, que o armazém geral não está obrigado a fazer constar na nota fiscal de saída, por conta e ordem, valor equivalente ao valor escriturado pela remessa simbólica, tampouco lhe é vedado exercer sua atividade de forma a incidir nas operações mercantis alíquotas interestaduais licitamente fixadas em resolução do Senado. Palavras-chave: Armazéns Gerais. Diferencial de ICMS indevido.

ABSTRACT: The ICMS is tax imposed by the states and the federal district, although with national character, than in terms of experience, there is fiscal actions in violation of the limits prescribed by the Constitution and other legal standards, which governing operations movement of goods. The activity of a warehouse where goods are promoted deposits to be borne by the depositor in commercial operations located in other states to third party purchasers, also located in other states, often suffers the effects of such interventions. It is understood, however, that the general store is not required to be included in the invoice output

¹ mestranda em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP; especialista em direito tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da PUC-SP (COGEAE); advogada; e-mail: maurenbraganca@aasp.org.br

by the order, an amount equal to the book value of the consignment symbolic, nor is it forbidden to exercise their activity in order to focus on commercial operations interstate rates lawfully fixed by resolution of the Senate. Keywords: Warehouses. Differential undue ICMS.

1. Introdução

Direcionaremos a análise do tema para a materialidade do ICMS incidente sobre operações de circulação mercantil na atividade de armazéns gerais no Estado de São Paulo por conta e ordem de terceiros situados em outros estados da federação sem que haja a prestação de serviços de transportes pelo depositário.

A prescrição da legislação paulista comporta divergências entre os valores de mercadorias escrituradas pelo armazém geral quando do ingresso nesse estabelecimento por remessa simbólica e, ainda, os valores constantes das notas expedidas pelo depositário por conta e ordem de terceiro, sem que isso implique violação da legislação do ICMS. E, ainda, a aplicação das alíquotas interestaduais regidas em resolução do Senado é albergado pela licitude perante o sistema jurídico do direito positivo. É o que passaremos a apresentar.

2. Sistema Constitucional Tributário e a Competência para instituir ICMS

Com fundamento no construtivismo lógico-semântico e no “giro-linguístico”, em que a premissa adotada parte da linguagem como constituidora da realidade, a classificação dos sistemas proposicionais adotada no presente trabalho os subdividem nas subclasses: (i) nomológicos, constituídos por proposições formais e desenvolvidos pelo método inferencial-dedutivo; (ii) nomoempíricos formados ou por proposições descritivas, em que se enquadram o sistema dos enunciados científicos, ou pelas proposições prescritivas, que se voltam às condutas sociais como o sistema jurídico do direito positivo². O código binário lícito/ilícito confere ao sistema jurídico a unidade produtiva e reprodução do próprio sistema. No entanto, o código binário, que confere invariabilidade ao sistema, não basta para se fazer aplicado. Antes, demanda que se saiba quais critérios são determinantes do que é direito, ou não-direito, ao que se denominou “programa”. Este assume a função complementar ao código por lhe

² Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, pp. 44-45;

conferir conteúdo. Sua condição com o código é condicional, não finalística, proporcionando ao sistema transformação³.

No sistema jurídico brasileiro admite-se a Constituição Federal de 1988 como fundamento de validade máximo das demais normas produzidas no processo de positivação. A competência legislativa, delimitada nesse plano hierárquico, traça a permissão aos entes políticos União, Estados e Distrito Federal e Municípios para que instituem tributos nela prescritos e por ela delimitada. O princípio federativo indissociável da república como forma de governo aduzem os moldes em que os demais princípios devem ser interpretados. A forma federativa não é passível de reforma, sequer por emenda constitucional à luz do artigo 60, §4º, da CF/88.

A União, ente político de competência delimitada também pela Constituição, é “união” dos estados-membros e do distrito federal em prol do princípio federativo. Esse é um dos pontos em que, em relação às características da competência, diverge a doutrina⁴ sobre a facultabilidade, a inalterabilidade e a privatividade para instituir tributos, convergindo o entendimento às características da inaducabilidade, indelegabilidade e irrenunciabilidade. O ICMS é tributo de caráter nacional de competência atribuída aos estados-membros e distrito federal pelo artigo 155, inciso II, do texto constitucional, afastando-se, portanto, a facultatividade para sua instituição. Desde que uma unidade federativa tenha exercido sua competência todos os demais membros estarão obrigados a exercê-la.

2.1. A Não-incidência do ICMS sobre a atividade de armazém geral que promove circulação de mercadoria por conta e ordem

A legislação paulista, à luz do artigo 155, inciso II, da CF/88, que elege a operação mercantil como critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, e da Lei

³ Fabiana Del Padre Tomé, *A Prova no Direito Tributário*, p. 52-53;

⁴ Roque Antonio Carrazza defende a existência de seis atributos: i) privatividade; ii) indelegabilidade; iii) inaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) irrenunciabilidade; vi) facultatividade do exercício. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 451; Paulo de Barros Carvalho, por seu turno, afasta: (i) a privatividade, admitida somente à União, a quem pelo artigo 154, inciso II, da CF/88, em razão dos impostos extraordinários em caso de guerra ou sua iminência, é permitido instituí-los a partir de sua competência ou da competência dos demais entes políticos; (vi) facultatividade, tendo em vista o caráter nacional do ICMS, em que não é permitido aos Estados-membros ou ao Distrito Federal atuar por omissão; (iv) a inalterabilidade, uma vez que constatada diversas alterações na competência pelo constituinte derivado na experiência jurídica sem que o órgão credenciado assim tenha se pronunciado a favor, não seria reconhecível como característica da competência. *Curso de Direito Tributário*, p. 275-276;

Complementar 87/96, explicita a não incidência sobre a atividade de armazéns gerais em razão da mera circulação de mercadorias de titularidade de depositante situado em outro estado da federação⁵. O Superior Tribunal de Justiça⁶ já julgou a questão da não incidência do ICMS nas atividades de armazéns gerais, que agem por conta e ordem, entendendo se tratar de transmissão ficta de mercadorias.

A atividade dos armazéns gerais é exercida a partir de relações de depósito firmada entre depositante, titular do bem dado em depósito, e depositário, cuja disciplina é prescrita pelos artigos 627 e ss do Código Civil. O armazém geral é, portanto, terceiro nas operações realizadas entre o titular da mercadoria objeto de depósito e eventuais adquirentes e age por conta e ordem do depositante. Em razão da peculiaridade da atividade, o regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 novembro de 2000, no Estado de São Paulo, regulou a atividade em apartado, pelo Anexo VII, denominado “depósito fechado, armazém geral e equiparados”, atribuindo-lhe deveres instrumentais, cuja finalidade é possibilitar a apuração de valores afetos à obrigação tributária⁷.

Nas transmissões de propriedade de mercadoria depositada em armazém geral situado no Estado de São Paulo, estando depositante situado em estado diverso, é imputado ao armazém geral o dever instrumental de emitir notas fiscais: (i) ao depositante e transmitente, sem destaque o ICMS, identificando (i.1) o valor da mercadoria, correspondente ao valor da entrada no armazém; (i.2) a natureza da operação classificada como “outras saídas – retorno simbólico de armazém geral”; (i.3) o número, série e data da nota emitida pela transmitente, depositante; (i.4) os dados como o nome, o endereço, inscrição estadual e o CNPJ do estabelecimento adquirente da mercadoria; (ii) ao destinatário e adquirente da mercadoria, identificando (ii.1) o valor da nota fiscal emitida pelo transmitente; (ii.2) a natureza da operação “transmissão de propriedade de mercadoria por conta e ordem de terceiro”; (ii.3) o

⁵ Artigo 7º - “O imposto não incide sobre (Lei Complementar federal 87/96, art. 3º, Lei 6.374/89, art. 4º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 1, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único): (...)IV - a saída de mercadoria, pertencente a terceiro, de estabelecimento de empresa de transporte ou de depósito, por conta e ordem desta, ressalvada a aplicação do disposto no inciso X do Artigo 2º”;

⁶ “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. BARRILHA. TRANSFERÊNCIA FICTA. ARMAZÉNS GERAIS. - Os armazéns gerais por não realizarem operações de compra e venda de mercadoria, tendo como única função receber e guardar as mesmas, são neutros em relação à incidência do ICMS que deve ser imputado ao estabelecimento importador que é quem paga o imposto na entrada da mercadoria, mesmo que este esteja localizado em outro Estado da Federação. Recurso provido” (Recurso Especial nº 237866/SP, 1ª Turma, DJ 16.04.2001, pp. 103, JBCC vol. 190, pp. 316);

⁷ Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 424-425;

valor do ICMS; (ii.4) os dados da nota fiscal emitida ao depositante na forma do item (i) e a identificação do transmitente⁸. A legislação que disciplina a saída de mercadoria de armazém geral, por sua vez, estabelece que a nota fiscal emitida pelo armazém geral conterà (iii) os dados como valor da operação correspondente ao da nota emitida pelo depositante, própria da operação de circulação e não de remessa simbólica, que se dá na entrada⁹.

2.2. Análise do plano da experiência: diferença de valor unitário das mercadorias e alíquotas interestaduais

À base da resolução do senado¹⁰, nos termos do art. 155, inciso II, §2º, inciso IV, da CF/88¹¹, que fixa as alíquotas interestaduais aplicáveis nas operações de circulação de mercadorias dessa natureza, trazendo a questão para o plano da experiência e considerando as transações com mercadorias armazenadas em São Paulo a mando de depositante situado, a exemplo, em estado da região Norte, com destinação ao Piauí ou Pará, incide na operação de circulação de mercadoria entre depositante e adquirente a alíquota de 7%.

Pretender o fisco paulista imputar diferencial de ICMS vinculado à alíquota interna de 25% (bebidas), ou 18% (outras mercadorias), ou do Estado do transmitente ao adquirente, para a saída da mercadoria ao armazém geral seria violar o art. 155, acima aludido e a resolução do Senado que fixa alíquotas interestaduais, além das normas veiculadas pelo RICMS/00.

Outrossim, forçoso concluir que eventual exigência do fisco paulista de diferencial de ICMS em virtude de diferença entre o valor de mercadorias vendidas a preço menor pelo depositante e o valor de entrada em armazém geral, que age por conta e ordem do transmitente, violaria os artigos 10 e 18, do Anexo VII, do RICM/00, que prescrevem ao armazém geral somente os deveres instrumentais para escriturar o valor de entrada da mercadoria quando da emissão pelo depositante das notas de remessa e retorno simbólicos. E na saída, não exige o artigo 10 mencionado, que o valor das mercadorias enviadas ao depósito por remessa simbólica seja aquele constante da saída por conta e ordem.

⁸ Vide artigo 18, capítulo II, do Anexo VII, do RICM/00;

⁹ Vide artigo 10, capítulo II, do Anexo VII, do RICM/00;

¹⁰ Resolução 22/99;

¹¹ Art. 155 (...) inciso II (...) §2º (...) IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Em vista da licitude da divergência, muitas vezes existentes na atividade de armazém geral, andou bem o Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo ao cancelar, por maioria, auto de infração e imposição e multa, que exigia diferencial de ICMS em razão de diferença entre o valor das mercadorias em notas de remessa simbólica e aquelas emitidas por conta e ordem na saída¹².

3. Conclusão

O código positivo da licitude deve ser atribuído às atividades de armazéns gerais em que há transmissão de mercadoria por conta e ordem de depositante situado em outro estado da federação de que, eventualmente, resulte (i) diferença entre os valores das mercadorias enviadas por remessa simbólica pelo titular e aqueles identificados na saída pelo depositário, por conta e ordem, bem como (ii) aplicação de alíquotas interestaduais fixadas nos termos da Constituição por resolução do Senado a partir do território em que é promovida a saída ficta da mercadoria, que, no caso, ocorre no território do armazém geral, enquanto a saída jurídica se dá no território de depositante ao adquirente.

Disso se conclui que, nesses termos, eventuais autuações que impute diferença de ICMS ao depositário das mercadorias a serem transmitidas pelo depositante ao adquirente situado em outros estados da federação, encontram-se em desconformidade com as normas que regem a atividade dos armazéns gerais e demandam revisão pela própria administração no exercício da jurisdição atípica.

¹² Ementa: “ICMS. Armazém geral. (...) Falta de pagamento do ICMS por emissão de notas fiscais relativas à saídas por conta e ordem de terceiros em valores inferiores aos de aquisição e remessa e retorno simbólicos. Recurso Ordinário. Provido parcialmente. Mantido o item 1 e afastados os itens 2 e 3 do AIIM.” Trecho de voto do Julgador Belmar Costa Ferro: “(...)Assim sendo, correto foi o entendimento do i. relator, no sentido de que o *"dever da Recorrente era tão somente o de utilizar nas notas que emitiu o mesmo valor indicado na " Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento depositante e transmitente " inexistente assim vinculação a qualquer montante mínimo anterior.* Informe-se, ainda, que a autuada agiu em conformidade com o entendimento do fisco paulista manifestado na RC 1255/99, conforme menciona José Roberto Rosa, in *"Guia Prático de ICMS"*, Ottoni Editora, 2009, p. 309, in verbis: *'VENDA A ORDEM - VALOR DA NOTA FISCAL DE REMESSA É permitido utilizar valor diferenciado entre a operação de venda e remessa de mercadorias, por conta e ordem de terceiro, objetivando resguardar informações confidenciais, uma vez que este procedimento não tem interferência na apuração e no recolhimento do imposto, não produzirá qualquer prejuízo ao erário estadual e estará preservando seu sigilo comercial (RC 1255/99, de 05.08.05 - BT jul/06, pág.422f. (...)'* (Recurso Ordinário DRT – 14-1151676/2011, Publicação no Diário Eletrônico - Edição nº 512 – 06 de jun. 2013 – Presidente: Carlos Americo Domeneghetti Badia, 12ª Câmara Julgadora do TIT-SP);

4. Referências

ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BRASIL. *Recurso Especial nº 237866/SP*. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ 16 abr. 2001, pp. 103, JBCC vol. 190, pp. 316;

_____. *Recurso Ordinário DRT – 14-1151676/2011*. Presidente: Carlos Americo Domeneghetti Badia. Órgão Julgador: 12ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Publicação no Diário Eletrônico - Edição nº 512 – 06 de jun.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª edição, 2012.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. Saraiva, São Paulo, 2004.

TOME, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.