

Armazém Geral – Questões Tributárias Polêmicas

Limites jurídicos dentro atividade de armazenagem

Autor

Nome do Autor Ana Lidia Cunha – analidia@ssc.adv.br

Advogada atuante em Consultoria Tributária, sócia do escritório SSC Advogados. Pós-graduada em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas - FGV com treinamento em Gestão Estratégica de Impostos pela Faculdade Trevisan, especialista em Impostos Indiretos pela Associação Paulista de Estudos Tributários - APET, e formação em excelência SPED pela Tax & Accounting Thomson Reuters no Brasil. Professora titular do MBA em Gestão Fiscal do CONFEB e do INBRASC – Instituto Brasileiro de Suply Chain, escolas da Febracorp.



O uso de armazéns gerais na administração de estoque tem sido largamente utilizado pelas empresas e operadores logísticos, com procedimentos otimizados e tecnologia de ponto. Entretanto, o suporte legal para tamanha inovação nem sempre acontece. Sob a ótica jurídica, estamos ainda no início do século passado, literalmente.

Introdução

A atividade de armazenagem se confunde com a história da humanidade desde o início do comércio entre os povos. Os primeiros depósitos de alimentos, p. ex., foram construídos pelos egípcios, cerca de 3.000 a.C. para guardar o trigo excedente, produzido no Vale do Nilo. Armazenar e negociar bem as trocas eram diferenciais importantes para sobrevivência e conquista de novos territórios pelos povos antigos.

Atualmente, o bom desenvolvimento da atividade de armazenagem permanece como um diferencial. Com a economia sempre globalizada, diversos fluxos de mercadorias e malhas de logística de abastecimento, saber armazenar implica a alta redução de custos logísticos. As mercadorias podem ser colocadas nos pontos de demanda com uso mais eficiente de transporte, com menos risco de avarias e com bom atendimento de prazo de fornecimento.

Nesse cenário, a utilização de armazéns gerais como terceiros de apoio é muito incentivada. Diversas empresas prezam por oferecer soluções completas que atendem desde a organização da expedição dos produtos e a armazenagem até a entrega do produto acabado. Nesses contratos de *core bussines* é comum haver a contratação de serviço de armazenagem.

De forma distinta e oposta à velocidade da logística estão o processo legislativo e a regulamentação de atividades. A legislação que instituiu a atividade de armazenagem no Brasil é o Decreto nº 1.102/1903. A mesma legislação permanece sem atualização há 112 anos. No início do século passado, os armazéns gerais destinavam-se quase que exclusivamente à guarda de grãos, dentro da atividade agrícola. Hoje a diversidade de itens de estoques (SKUS) que se valem da armazenagem em terceiros é imensa. As regras comerciais, a velocidade de atendimento e a expectativa dos clientes são muito diferentes. Todavia, a legislação ainda não foi revisitada.

Numa atividade tão complexa, naturalmente surgem divergências de ordem tributária, que podem ensejar questionamentos e importantes passivos. Esse é o enfoque deste estudo.

Falta de registro na Junta Comercial por parte do prestador de serviço de armazenagem.

Ao contratar um armazém geral ou um operador logístico que preste serviços de armazenagem é imprescindível checar se as licenças e registros estão de acordo com a legislação.

Ter Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ habilitado, inscrição estadual com CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) de Armazém Geral não é suficiente para assegurar a correta atividade de armazenagem. É preciso que a empresa tenha matrícula específica na Junta Comercial do estado sede para atuar como armazém geral.

Armazéns gerais são empresas que tem por objeto social a guarda e conservação de mercadorias, e a emissão de títulos especiais que as representem: (i) conhecimento de depósito: que representa a mercadoria e circula livremente por endosso, transferindo, assim, a sua propriedade; e (ii) *warrant*: unido ao conhecimento, mas dele separável à vontade do depositante, que se presta à função de títulos constitutivos de direito de penhor sobre a mercadoria.

Qualquer pessoa, natural ou jurídica, apta para o exercício do comércio, pode ser titular de um armazém geral, porém é preciso que satisfaça certas exigências e esteja devidamente matriculada na Junta Comercial de seu estado.

Desde que regular, tanto a legislação do IPI, como a do ICMS concedem benefício fiscal às operações realizadas com armazém geral, mas o tratamento tributário em ambas as legislações é diferenciado.

Em relação ao ICMS, em regra geral, a legislação dos estados prevê a não incidência nas operações internas de remessa com destino a armazém geral, para depósito em nome da empresa remetente. O mesmo procedimento (não incidência) também será aplicado no retorno das mercadorias ao estabelecimento contratante.

Já na esfera federal as operações de remessa e retorno realizadas entre empresa industrial ou equiparada à industrial e armazém geral poderão ser realizadas ao amparo da suspensão do imposto, tanto a operação, interna ou interestadual (base legal: art. 43, III, do RIPI/2010).

Caso a empresa contrate e remeta para armazenagem produtos de seu estoque para estabelecimento irregular, sem a matrícula específica na Junta Comercial, poderá ser questionada em relação aos tributos (ICMS e IPI) que não tenham sido destacados na nota fiscal de remessa para armazenagem.

Nada impede que determinada empresa remeta para outro contribuinte bens ou mercadorias com a finalidade de guarda ou armazenagem, desde que – nesse caso - a referida remessa seja normalmente tributada de ICMS, vez que a não incidência do imposto é específica para saída com destino a armazém-geral ou *self storage*.

Veja o entendimento da SEFAZ São Paulo sobre o tema, na Resposta de Consulta 741/1998: “(...) não há no Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 33.118/91, dispositivos regulamentares que permitam a remessa de mercadorias para serem armazenadas em estabelecimentos de terceiros ao abrigo da não-incidência do imposto, a não ser nos casos específicos constantes desse diploma legal (armazém geral e depósito fechado). 4. Esta conclusão não impede que as mercadorias de um determinado contribuinte sejam armazenadas em estabelecimento de outro contribuinte, desde que sejam as operações de remessa a esse título e os respectivos retornos gravados pelo ICMS, nos termos da legislação vigente. ”

Atividade de Industrialização efetuada pelo Armazém Geral

O objetivo e a finalidade do armazém geral são unicamente o depósito de mercadorias de terceiros, ou seja, não efetua, de forma direta, nenhuma operação de comercialização ou industrialização de mercadorias, embora assumam, em determinadas situações, a responsabilidade solidária pelo recolhimento do imposto estadual incidente sobre as mercadorias.

A natureza jurídica do armazém geral é de prestador de serviços e, de acordo com o Decreto nº 1.102/1903, o objeto social dessa empresa deverá ser unicamente a fiel guarda e conservação de mercadorias e a emissão de títulos especiais que as representem.

Toda industrialização que não é feita dentro do próprio estabelecimento da empresa, deve ser realizada com a estrutura jurídica de Remessa para Industrialização por Encomenda e não poderá ser realizada tendo em uma das pontas um armazém geral.

Caso o armazém geral efetue algum procedimento considerado pela legislação federal como industrialização, haverá sempre o risco de autuação pelo fisco estadual e federal.

E quais atividades atualmente realizadas por alguns estabelecimentos nessa condição podem ser consideradas como industrialização?

1.1 Embalagem e reembalagem realizada pelo armazém geral.

Primeiramente, é preciso entender que embalar ou substituir a embalagem original, sob a ótica jurídica, é uma atividade considerada como industrialização para fins de pagamento de IPI.

A industrialização é caracterizada por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da embalagem original, exceto quando a embalagem colocada se destine ao transporte de mercadorias (artigos 2º, caput, 3º e 4º, caput, IV do RIPI/2010).

Portanto, o fato de o acondicionamento ou reacondicionamento de produtos ser efetuado em embalagem de apresentação ou para transporte é que irá caracterizar, ou não, a operação como sendo de industrialização. E qual é a diferença entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte?

Será embalagem de transporte aquela utilizada para acondicionar, embalar e propiciar o transporte de mercadorias até o estabelecimento destinatário desde que (i) seja feita em caixas (de madeira ou plástico), caixotes, engradados, barricas, vasilhames, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional, (ii) não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e (iii) tenha capacidade acima de 20 (vinte) quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

Por outro lado, toda e qualquer embalagem que não se enquadrar perfeitamente dentro do conceito de acondicionamento para transporte será considerada embalagem de apresentação, não havendo como escapar dessa alternativa. (*Parecer Normativo CST nº 66/1975*). Foge a essa regra somente a colocação de rótulo quando as características desse atendam, apenas, às exigências técnicas ou outras fixadas em lei ou atos administrativos (artigo 6º, § 2º, do RIPI/2010).

1.2 Montagem de KITS realizada pelo armazém geral.

Novamente é preciso antes certificar o conceito de KIT perante a norma legal.

A primeira pergunta a ser feita é: o produto resultante da montagem do KIT é um produto autônomo, com NCM própria?

A operação de montagem será sempre uma industrialização se, para efeito de IPI, gerar um novo produto ou unidade autônoma, no qual as partes e peças reunidas não mantenham as suas características individuais, ou seja: o conjunto passa a ter classificação fiscal própria e única, ainda que seja a mesma de alguma das partes que o compõem.

Esse posicionamento da Receita Federal está claro quando determina que se o produto resultante for uma unidade autônoma e tiver classificação fiscal própria e única estaremos diante de uma atividade de industrialização.

O simples arranjo de peças e acessórios em kits não caracteriza fato gerador do IPI, salvo se os kits forem vendidos em embalagens de apresentação, hipótese em que haverá industrialização na modalidade acondicionamento.

Ou seja, se a montagem não resultar em produto autônomo ainda será preciso retomar a avaliação sobre o tipo de embalagem e o conceito de acondicionamento.

De acordo com Parecer Normativo CST nº 112/1974, emitido pela Secretaria da Receita Federal, e ainda válido, qualquer operação de anexação de produtos, pela juntada de suas embalagens, por qualquer processo, que forme um único conjunto, para venda no varejo, é considerada acondicionamento, para efeito de incidência do IPI. O conjunto de objetos, resultante desse processo, deverá ser classificado na posição do objeto sujeito à alíquota mais elevada, desprezado, todavia, o produto de mínima importância.

E nos casos em que um produto de fabricação própria - que para promoção - é vendido em conjunto com outro produto, de fabricação própria ou de terceiros, a título gratuito?

Isso pode ser feito via simples colagem de embalagem do produto ofertado na do produto promovido; colagem de uma tira de plástico transparente, em todo o seu perímetro, na embalagem do produto promovido, ficando o produto ofertado entre a tira de plástico, assim colada, e a embalagem original do produto promovido; acondicionamento do produto ofertado dentro de um saco plástico transparente, colado por uma das extremidades à embalagem do produto promovido.

De acordo com aquele Parecer Normativo, embalagem não é só o envoltório de cada um dos produtos isoladamente considerados, mas também o envoltório, mesmo separado em suas partes internas, que acondiciona um conjunto de objetos, destinado à venda no varejo.

Entretanto, esse entendimento não é unânime nem mesmo dentro da própria Administração Tributária. Em um processo administrativo, isso foi questionado e houve conclusão distinta no sentido de que não constitui industrialização por acondicionamento a operação de "película", feita por estabelecimento não contribuinte do IPI, com o intuito de facilitar o transporte desde que efetuada sem a aposição de rótulos ou valorização do produto.

Percebe-se que a regra referente à embalagem de apresentação é também a diretriz para definir se o KIT deve ser considerado como tributado pelo IPI ou não, nos casos em que não há um novo produto resultante.

- KITS que resultem em um produto novo serão sempre produtos resultantes de uma industrialização.
- KITS que sejam montados com uso de embalagem que valorize o produto e agregem valor em sua apresentação serão considerados como resultantes de industrialização.
- KITS montados com embalagem que suporte unicamente o transporte não serão considerados como resultantes de industrialização.

De acordo com a legislação somente a última hipótese de formação de KITS poderá ser realizada dentro do armazém geral sem possibilidade de questionamento e passivo fiscal.

Considerações Finais

É imprescindível que os projetos logísticos sejam liderados por pessoas capacitadas e sempre com apoio de profissionais da área jurídica tributária que tenham habilidade para fazer um estudo prévio, com foco na avaliação e definição de procedimento para antever um possível impacto fiscal e tributário dessas operações.

Referências

"Solução de Consulta nº 76/2002

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. ACONDICIONAMENTO. A reunião de peças ou partes de bicicletas, de que resulte o produto completo, ou uma parte classificada em código fiscal diverso do aplicável aos componentes originários, consubstancia industrialização, na modalidade montagem. Quando a reunião de peças ou partes resultar em uma parte de bicicleta classificada sob o mesmo código TIPI das peças ou partes utilizadas na operação, somente haverá industrialização (montagem) se o produto resultante for uma unidade autônoma e tiver classificação fiscal própria e única. Ainda que a união de partes e peças de bicicletas não se enquadre como montagem, haverá industrialização, na modalidade acondicionamento, se o produto resultante for vendido em embalagem de apresentação. O simples arranjo de peças e acessórios de bicicletas em

kits não caracteriza fato gerador do IPI, salvo se os kits forem vendidos em embalagens de apresentação, hipótese em que haverá industrialização na modalidade acondicionamento."

"Decisão nº 6, de 07.04.1997 Assunto: IPI

Ementa: Industrialização. Acondicionamento. Não constitui industrialização por acondicionamento a operação de "peliculagem", feita por estabelecimento não contribuinte do IPI, consistindo em agrupar várias unidades de produtos acabados e embalados pelo fabricante, envolvendo-os em película plástica soldada a quente, sem a aposição de rótulos ou valorização do produto, mas com o intuito de facilitar o transporte.

Dispositivos Legais: RIPI/82, art. 3º, IV.

Mary Léa Barros Macedo - Chefe da Divisão"