



Conselho de Recursos Fiscais

Processos n^{os}. 047.944.2014-5 / 178.659.2013-0

Acórdão n^o 394/2015

Recurso EBG/CRF-083/2015

EMBARGANTE: COMPANHIA SISAL DO BRASIL COSIBRA.

EMBARGADA: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS.

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

CONS^a. RELATORA: CONS^a. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA.

TRANFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS. EXPORTAÇÃO REALIZADA DE FORMA INDIRETA. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL. LEGITIMIDADE. ALTERAÇÃO DOS JULGADOS ANTERIORES. CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. EFEITOS INFRINGENTES. RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO.

Reconhecido que os julgados anteriores incidiram em falhas, que geraram os vícios de omissão, obscuridade e contradição, a serem corrigidos pelos presentes embargos declaratórios, inclusive com atribuição de efeitos infringentes.

Não se admite correção monetária de créditos acumulados de ICMS quando não existente previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do **RECURSO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, a fim de **REFORMAR**, o entendimento consignado no Parecer n^o 2914.01.05.00030, da Secretaria Executiva de Tributação, bem como, as decisões anteriores advindas dos **Acórdãos de n^{os} 350/2014 e 010/2015**, decorrentes da consulta formulada pela empresa **COMPANHIA SISAL DO BRASIL COSIBRA**, inscrição estadual n^o 16.011.711-9, nos termos da fundamentação deste voto.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei n^o 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 07 de agosto de 2015.

**Patrícia Márcia de Arruda Barbosa
Cons^a. Relatora**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros,
MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ
BORGES, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO, DOMÊNICA COUTINHO DE
SOUZAFURTADO e ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO.**

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recurso de Embargos Declaratórios de Embargos Declaratórios nº 083/2015

EMBARGANTE: COMPANHIA SISAL DO BRASIL COSIBRA.

EMBARGADA: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS.

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

CONS^a. RELATORA: CONS^a. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA.

TRANFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS. EXPORTAÇÃO REALIZADA DE FORMA INDIRETA. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL. LEGITIMIDADE. ALTERAÇÃO DOS JULGADOS ANTERIORES. CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. EFEITOS INFRINGENTES. RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO.

Reconhecido que os julgados anteriores incidiram em falhas, que geraram os vícios de omissão, obscuridade e contradição, a serem corrigidos pelos presentes embargos declaratórios, inclusive com atribuição de efeitos infringentes.

Não se admite correção monetária de créditos acumulados de ICMS quando não existente previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

RELATÓRIO

Inconformada com o veredicto exarado no Acórdão nº 010/2015, a empresa acima epigrafada interpõe perante esta Corte de Justiça Fiscal **EMBARGOS DECLARATÓRIOS**, contra **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**, fundamentado nos

termos do art. 64 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 31.502/2010.

Importa relatar que a empresa submeteu matéria de seu interesse relativa à interpretação dos seguintes dispositivos: art. 3º, parágrafo único, inciso I, c/c art. 15, § 1º, II da LC nº 87/96; art. 4º, inciso II, e seu §1º, inciso I, c/c art. 42 e seu parágrafo único, da Lei Estadual nº 6.379/96 e art. 112, parágrafo único, do RICMS-PB à Gerência de Tributação, que mediante o entendimento exarado no Parecer de nº 2014.02.05.00030, concluiu que a consulente não realizava operação de exportação, mas apenas a industrialização da matéria prima remetida de sua filial, estabelecimento efetivamente exportador do produto acabado. Confira-se a ementa da decisão prolatada:

“CONSULTA FISCAL. ICMS. Industrialização por encomenda para Exportação. Transferência de Crédito Fiscal Acumulado. Estabelecimento Autor da encomenda. Impossibilidade.”

Em razão do inconformismo da consulente com o entendimento a que chegou a instância singular, houve a interposição de recurso voluntário, apreciado por esta instância *ad quem*, que promulgou o Acórdão nº 350/2014 cuja ementa se segue, **litteris**:

CONSULTA FISCAL. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS. EXPORTAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

A atividade exercida pela consulente se trata de industrialização por encomenda, e não a efetiva exportação, não sendo por esta razão, permitida a transferência de créditos fiscais acumulados.

Permissivo regulamentar autoriza a atualização monetária apenas do saldo credor do ICMS decorrente da apuração mensal, tomando por base em índice de variação instituído para correção dos tributos federais.

Ainda insatisfeita com o resultado acima mencionado, a empresa interpõe Recurso de Embargos Declaratórios, visando à reforma do entendimento exarado, cuja decisão enveredou no Acórdão nº 010/2015, com a ementa que a seguir transcrevo:

ICMS. OPERAÇÕES REALIZADAS PELA CONSULENTE. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA DE DE CRÉDITOS ACUMULADOS. MANTIDA A DECISÃO AD QUEM. RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDO.

A omissão, contradição ou obscuridade, quando incorrentes, tornam inviável a revisão por meio de embargos de declaração. Os fundamentos

utilizados foram suficientes para embasar a decisão. Mantido o teor do Acórdão nº 350/2014.

Devidamente cientificada da decisão, a empresa mantém-se irredutível quanto à existência de contradição transcrevendo trechos do voto embargado, tendo em vista que os fundamentos da decisão afirmam que a legislação acoberta a desoneração nas operações de remessas indiretas para o exterior, ao passo que aduz que, para que a remessa seja albergada pela não incidência, a consulente deverá realizar a operação de exportação diretamente pela matriz situada neste Estado, a fim de obter a mesma desoneração e os incentivos que lhe são pertinentes.

Alega ainda a omissão no julgado quanto ao fato de a legislação, máxime o art. 3º, parágrafo único, inciso I c/c art. 25, §1º, II da LC nº87/96, bem como do art. 4º, inciso II e seu §1º, c/c art. 42 e seu parágrafo primeiro, da Lei nº6.379/96, não fazer nenhuma ressalva acerca da remessa por conta e ordem no tocante à remessa para fins de exportação, pelo que indaga de que ato normativo se extrai que, das remessas para fins de exportação, haveria esta exclusão das remessas por conta e ordem de outro estabelecimento da mesma empresa?

Após transcrever as disposições contidas nas alíneas “a” e “b” da cláusula quarta do Protocolo 13/97, contidas na fundamentação de decidir do voto condutor, aduz a embargante ter havido obscuridade na fundamentação de decidir desta relatoria, quando não equipara as operações realizadas pela consulente à uma operação com o fim específico de exportação, para efeito de ter amparo na não-incidência do imposto.

Complementa que a obscuridade se dá na medida em que é o próprio protocolo que prevê a saída do produto acabado pela empresa industrializadora, com a emissão de nota fiscal de remessa para exportação, e em paralelo com a emissão de nota fiscal de retorno simbólico ao encomendante, razão pela qual indaga como não é possível equiparar as operações realizadas pela consulente, quando da remessa do produto acabado para o exterior (por conta e ordem do encomendante) a uma operação com “fim específico de exportação”, em especial porque ambas as notas fiscais são emitidas sobre uma mesma e única saída, sendo uma física e outra simbólica.

Em resumo, entende e indaga que, como a mercadoria é exportada a partir da empresa matriz, na Paraíba, que cumpre na íntegra todas as condições do Protocolo 13/97, por qual razão estas saídas não podem ser equiparadas à exportação?

Na sequência, argui ainda esclarecimentos do acórdão vergastado quanto ao aspecto da relevância econômica no que se refere à fundamentação posta por esta relatoria, tendo em vista que foi o Estado da Paraíba que procurou o Estado da Bahia para firmar o Protocolo nº 13/1997.

Aduz que a motivação que levou o Estado da Paraíba a procurar o da Bahia foi que o ICMS recolhido pela unidade produtora (fazenda) seria creditado pela empresa industrializadora situada neste Estado. Então, quando ocorresse a exportação do produto final pela empresa paraibana, o crédito advindo da aquisição do principal insumo originado da Bahia poderia ser utilizado pela adquirente, inclusive para transferência a

outros contribuintes da Paraíba, o que implicaria inferir que este Estado estaria ressarcindo o ICMS recolhido ao Estado da Bahia, referente àquele insumo.

Assim, entende que é o Estado da Paraíba que vai arcar com o prejuízo decorrente da não utilização do Protocolo 13/97 pela consulente, o que de fato acontecerá caso a empresa seja induzida, como de fato está sendo, a requerer o cancelamento do Termo de Acordo fundado no mencionado protocolo.

Por esta razão, critica o posicionamento desta Corte em não traçar um raciocínio acerca dos reflexos negativos que a solução dada a consulta, tal como posta, trará ao Estado, principalmente sob o aspecto econômico.

Do exposto, requer o acolhimento do recurso em análise, com vistas a esclarecer os pontos contraditórios, omissos e obscuros, bem como que se atribua efeitos modificativos e se chegue a conclusão diversa, a fim de se admitir que as operações de saídas de retorno simbólico combinadas com remessas para exportação realizadas pela consulente, na forma do protocolo 13/97, são albergadas pelo disposto no art. 3º, parágrafo único, inciso I, c/c art. 25, § 1º, II, da LC 87/96 e o art. 4º, inciso II, e seu §1º inciso I, c/c art. 42 e seu §1º da Lei nº 6.279/96, inclusive para fins de transferência de crédito e do reflexo pertinente à correção monetária dos saldos credores mensais.

É o relato.

VOTO

Analisa-se o recurso de Embargos de Declaração, previstos originalmente no Código de Processo Civil, em seu artigo 535, bem como no artigo 64 do Regimento Interno deste Conselho e são cabíveis quando existir no acórdão embargado obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se esta Corte.

Hodiernamente tem sido reconhecida pela jurisprudência administrativa e judicial, a viabilidade de acolhimento de embargos de declaração sempre que, do exame da obscuridade, da omissão e/ou da contradição apontadas, resultar novo convencimento do julgador, total ou parcialmente distinto daquele anteriormente verificado, resultando o recebimento do recurso no efeito modificativo (ou infringente), como será demonstrado no decorrer das fundamentações deste voto.

De acordo com as razões recursais, a decisão prolatada está eivada dos vícios de contradição, omissão e obscuridade quanto ao fato de não equiparar as operações realizadas pela consulente à uma operação com o fim específico de exportação, para efeito de ter amparo na não-incidência do imposto, tendo em vista que a empresa cumpre na íntegra todas as condições do Protocolo ICMS nº13/97.

Em proêmio, convém perceber o erro de entendimento desta relatoria, por ocasião dos julgados anteriores, em não admitir que são equiparadas à

exportação as saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação para o exterior, por outro estabelecimento da mesma empresa, nos termos da Lei Complementar n.º 87/96, a saber:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

.....
II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

.....
Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; (g.n)

Seguindo esta linha, a legislação paraibana, conforme art. 4º, inciso II e § 3º, da Lei nº 6.379/96, regulamentado pelo art. 5º, § 1º do RICMS/PB, estabeleceu e disciplinou a não incidência do ICMS relativo às operações da espécie (remessa com fim específico de exportação – exportação indireta) da seguinte forma:

Lei Estadual nº 6.379/96:

“Art. 4º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados e semi-elaborados, ou serviços;

(...)

§ 1º Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou outro estabelecimento da mesma empresa, desde que, em qualquer hipótese, seja essencial a comprovação de seu destino ao exterior do País;”

RICMS-PB:

Art. 4º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados e semi-elaborados, ou serviços;

§ 1º Equipara-se às operações de que trata o inciso II, a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o

exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou outro estabelecimento da mesma empresa, desde que, em qualquer hipótese, seja essencial a comprovação de seu destino ao exterior do País, obedecidos os mecanismos de controle de que tratam os arts. 625 a 631, deste Regulamento; (Nova redação dada ao inciso I do § 1º do art. 4º pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 32.020/11 (DOE de 24.02.11).

Como se pode vê dos textos acima transcritos, a Lei Complementar n.º 87/96, recepcionada pela legislação estadual, fez uso do permissivo constitucional e ampliou as hipóteses de não incidência, para abranger, também, as operações de remessa ao exterior, definidas como sendo aquelas que destinam mercadorias à empresa comercial exportadora, a outro estabelecimento da mesma empresa, a armazém alfandegado ou a entreposto aduaneiro, com fim específico de exportação.

Em suma, regra geral, a não-incidência do ICMS na exportação ocorre quando a mercadoria é exportada diretamente do estabelecimento exportador para o exterior. Em casos excepcionais, a Lei Complementar, neste ponto, recepcionada pela legislação estadual paraibana, permitiu que pudesse ser equiparada a essa operação de exportação, para efeito da desoneração tributária, a remessa de mercadoria para o exterior de forma indireta, como por exemplo, através de um estabelecimento da mesma empresa, sendo esta hipótese a operação praticada pela empresa embargante.

Impele ainda ressaltar que as operações realizadas entre o estabelecimento filial, situado no Estado da Bahia, e o estabelecimento deste Estado estão amparadas pelo Protocolo ICMS 31/97, que dispõe sobre a suspensão do imposto, desde que preenchidas algumas condições.

Assim, o estabelecimento situado no Estado da Bahia denominado autor da encomenda ou encomendante, remete para industrialização, insumos (fibra de sisal - NBM/SH 5304.90.00) a outro estabelecimento da mesma empresa (Matriz Paraíba), denominado industrializador ou executor da encomenda. Por sua vez, após industrialização, os produtos acabados (Baler Twine - NBM/SH 5607.21.00 e tapete - NBM/SH 5701.90.00) são destinados à exportação por conta e ordem do estabelecimento encomendante (filial da Bahia), sendo devolvida a mercadoria apenas de forma simbólica ao estabelecimento encomendante.

Frise-se que estas operações estão sob a égide do mencionado Protocolo. E, especificamente, quanto às obrigações decorrentes da operação de saída dos produtos resultantes da industrialização diretamente para o exterior, por conta e ordem do estabelecimento encomendante, são regidas pelas disposições da cláusula quarta, mediante as condições estabelecidas em sua cláusula sexta, adiante transcritas:

***Cláusula quarta** Na saída dos produtos resultantes da industrialização a que se refere a cláusula primeira*

diretamente para o exterior, por conta e ordem do estabelecimento encomendante, observar-se-á o que segue:

I - o estabelecimento industrializador deverá:

a) emitir a nota fiscal prevista na cláusula anterior, na qual indicará como natureza da operação a expressão "Retorno Simbólico de Industrialização por Encomenda de Produto com o Fim Específico de Exportação";

b) emitir nota fiscal, tendo como natureza da operação "Remessa para Exportação", na qual deverá, além dos demais requisitos, constar no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES", a identificação da nota fiscal de exportação, emitida pelo estabelecimento autor da encomenda, e a expressão "Procedimento Autorizado pelo Protocolo ICMS 31/97", para acompanhar os produtos mencionados no caput até o local de embarque, juntamente com a nota fiscal de remessa ao exterior emitida pelo encomendante; (g.n)

II - a nota fiscal emitida pelo estabelecimento encomendante para fins de exportação deverá, além dos demais requisitos, conter no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES":

a) a indicação do local de onde sairá a mercadoria, com a completa identificação do estabelecimento industrializador;

b) a expressão "Procedimento Autorizado pelo Protocolo ICMS 31/97."

***Cláusula sexta** Na hipótese de não ocorrência da exportação dos produtos resultantes da industrialização a que se refere a cláusula primeira, o pagamento do imposto dar-se-á na*

forma, no prazo e nas condições estabelecidos na legislação do Estado ao qual for devido.

Feitas estas considerações, admite-se que andou por linhas tortas o entendimento anterior exarado por esta relatoria, pelo que, espera-se estarem sanados os vícios de omissão, contradição e obscuridade suscitados pela embargante, fazendo atribuir efeitos infringentes ao presente recurso, reformando o entendimento anterior para equiparar às operações de remessas para o exterior realizadas pela empresa, por conta e ordem de sua filial situada no Estado da Bahia, estabelecimento autor da encomenda, às operações de exportação, e como tais amparadas pela não-incidência do imposto. Ressalvando a hipótese de o contribuinte quando der saída de mercadoria com o fim específico de exportação, com a não-incidência do ICMS, e a exportação efetivamente não ocorrer, o imposto deverá ser recolhido.

Na sequencia, urge retornar ao ponto nodal objeto da matéria consultada.

Conforme se pode colher dos autos, a matéria objeto da dúvida da consulente diz respeito a seu entendimento acerca da possibilidade de aproveitamento do crédito acumulado na forma do art. 91, III, do RICMS-PB, considerando-se para fins de proporção do saldo credor transferível as saídas destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa com fim específico de exportação.

Indaga, ainda, a consulente, se é correta a correção monetária dos saldos credores, tal como fixado pelo parágrafo único do art. 112 do RICMS-PB.

Em relação à transferência de crédito, a Lei Complementar 87/96 estabeleceu normas gerais relativas ao ICMS, na qual há previsão de transferência de crédito, somente em relação a saldos credores acumulados decorrentes da manutenção destes nas operações de exportação para o exterior de mercadorias ou serviços, em seu art. 25, assim se refere:

"Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento: (g.n)

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado". (LC 87/96) (g.n)

Destarte, a Lei nº 6.379/1996, que consolida as normas referentes ao ICMS, neste Estado, editadas sob a égide da Lei Complementar nº 87/96, observou os mesmos ditames, dispendo em seu art. 42, o que segue:

“Art. 42. Para efeito de aplicação do disposto no artigo anterior, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado, nos termos do Regulamento.

§ 1º Saldos credores acumulados, a partir da data da publicação desta Lei, por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que trata o inciso II, do art. 4º e seu § 1º, podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento, imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento neste Estado. (g.n)

Por sua vez, o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, passou a fixar, de forma mais específica, como se processam as transferências de saldos credores acumulados, em razão da manutenção de créditos relativos à exportação de mercadorias para o exterior, conforme previsto nos arts. 90 e 91, abaixo transcritos:

“Art. 90. Constitui crédito acumulado o imposto decorrente de operações e prestações destinadas ao exterior de produtos primários, industrializados, semi-elaborados e serviços, em razão de entradas de matéria-prima, material secundário e material de embalagem empregados na fabricação desses produtos.

Parágrafo único. *Entende-se também como saldos credores acumulados aqueles oriundos de operações ou prestações decorrentes das hipóteses de manutenção de crédito previstas neste Regulamento.”*

“Art. 91. Os créditos fiscais acumulados na forma do artigo anterior poderão ser:

I - utilizados na compensação prevista no regime normal de apuração do imposto a recolher, bem como para pagamento das obrigações tributárias decorrentes do diferimento;

II - utilizados para pagamento de débitos fiscais decorrentes de:

a) entrada de mercadoria importada do exterior;

b) denúncia espontânea do contribuinte;

c) apuração fiscal;

III - transferidos para estabelecimentos situados neste Estado, inclusive fornecedor de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem utilizados na industrialização de seus produtos e de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados à integração no ativo imobilizado, a título de pagamentos das respectivas aquisições, observado o disposto no art. 97. (g.n)

Contudo, a par da possibilidade legalmente garantida de manutenção e aproveitamento dos saldos credores de ICMS acumulados em decorrência da exportação de mercadorias, ao ditar normas específicas, nosso regulamento silenciou quanto ao montante a ser transferido, pelo que nos faz inferir que a regra está inserida na Lei Complementar, recepcionada em nossa Lei Estadual, na qual ambas dizem ser transferível apenas uma parcela desses créditos, correspondente ao índice percentual apurado pela relação entre o total das exportações e o conjunto de todas as operações - exportações ou não - realizadas pelo estabelecimento (nas palavras da lei, "*na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento*"), razão pela qual se mostra coerente o entendimento esposado pela consulente.

Para o fim a que se quer alcançar é de importância informar que a empresa, possui valor expressivo de saldo credor de ICMS, conforme se pode averiguar nos relatórios das Informações Econômicas Fiscais dos últimos cinco anos, colhidos no banco de dados do sistema ATF desta Secretaria, anexo por esta relatoria por meio do Termo de Juntada, de fls. 47 a 191.

Por sua vez, segundo informações da própria consulente postas na sua petição inicial, em razão das operações que realiza, por força do Protocolo, não são gerados débitos nem créditos do ICMS decorrente das remessas de sisal para a matriz localizada neste Estado. Porém, ao adquirir os demais insumos para o seu processo de industrialização, a exemplo de energia e material de embalagem, há a geração de créditos do ICMS.

Neste ponto, cabe fazermos um aparte para concluir que as operações realizadas pela empresa regidas pelo Protocolo ICMS 31/97 englobam: a) a remessa de insumos – fibra de sisal - para o estabelecimento industrializador situado no estado da Paraíba; b) o retorno real dos produtos acabados (baler twine - nbm/sh 5607.21.00 e tapete - nbm/sh 5701.90.00), para o estabelecimento encomendante – filial bahia; c) a remessa para exportação do produto acabado – baler twine - nbm/sh 5707.21.00 e tapete - por conta e ordem da filial na Bahia, que são, num primeiro momento, obedecidas as condições estabelecidas no mencionado instrumento, desoneradas do imposto, seja por serem regidas pelo instituto da suspensão ou pela não-incidência.

É de se inferir, ainda, que a empresa também realiza operações outras, e como tais sujeitas ao gravame do imposto, a exemplo de vendas da produção do estabelecimento, em operação interna ou interestadual, ou ainda vendas de bem do ativo imobilizado, conforme se pode visualizar nos mencionados relatórios das Informações Econômicas Fiscais – Verso da GIM, gerando por estas operações, débitos do ICMS, que deverão ser confrontados com os créditos decorrentes da aquisição.

Pois bem, diante das operações realizadas pela empresa, percebe-se que duas são as hipóteses de constituição do seu saldo credor de ICMS, o qual podemos denominar de gênero: a) o crédito acumulado decorrente das operações de exportação; b) crédito fiscal oriundo da apuração de créditos e débitos decorrente das demais operações realizadas pela empresa, as quais para efeitos didáticos denominamos de espécie.

Nesta linha de raciocínio, impele destacar que o saldo credor na escrita fiscal de contribuinte, aquele escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, pode conter créditos tanto do saldo originário do confronto entre créditos fiscais maiores e débitos fiscais menores relacionados ao um período de apuração correspondente, e só pode ser utilizado para abater os débitos nas operações próprias da empresa, bem como do crédito acumulado oriundo de operações outras, permitidas pela legislação, mediante determinadas condições, a exemplo de operações de exportação.

É de se inferir que o crédito acumulado diferencia-se do “saldo credor” (puro e simples) do estabelecimento por constituir um crédito fiscal qualificado que representa a parte do saldo credor (ou o montante) comprovadamente oriunda de determinadas condições expressas na legislação tributária estadual, máxime o art. 90 do RICMS-PB, acima transcrito.

Assim sendo, computa-se como crédito acumulado as parcelas do crédito de energia elétrica e os créditos advindos da aquisição de insumos aplicados na industrialização pelo estabelecimento da consulente, cujo consumo resulte em operação de saída desses produtos, na proporção das exportações sobre as saídas ou prestações totais no mesmo período.

De outra banda, não constituem créditos acumulados de ICMS as parcelas de crédito do imposto oriundo de energia elétrica consumida ou crédito decorrente das aquisições de outros insumos empregados, cujas operações de saídas ou prestações sejam exclusivamente internas e/ou interestaduais.

É de se esclarecer, ainda, que a transferência de crédito prevista no inciso III do art. 91 do RICMS-PB, espécie objeto das operações realizadas pela consulente, deverá ser autorizada pelo Secretário de Estado da Receita, em cada caso, à vista de requerimento do interessado, e a sua autorização não implica reconhecimento definitivo da legitimidade do saldo credor acumulado, nem homologação dos lançamentos efetuados pelo contribuinte, bem como deve ser elaborado para o seu controle de utilização o Demonstrativo de Créditos Acumulados, nos termos previstos nos arts. 91, §2º, 95 e 97, parágrafo único, todos do RICMS-PB.

Assim sendo, mesmo correndo o risco de ser repetitiva, podemos extrair as seguintes conclusões:

a) o montante do saldo credor existente na escrita da consulente, o qual constitui o gênero, é de duas espécies: saldo credor acumulado decorrente das operações de exportação, realizadas direta ou indiretamente; b) crédito fiscal oriundo da apuração de créditos e débitos decorrente das demais operações realizadas pela empresa.

b) a título informativo, deve o contribuinte elaborar o Demonstrativo de Créditos Acumulados para efeito de controle nos termos do art. 95 do RICMS-PB.

Por derradeiro, nos debruçaremos sobre a questão da correção monetária dos saldos credores, nos moldes previstos no parágrafo único do art. 112 do RICMS-PB.

A correção monetária dos saldos credores é permitida em razão da própria natureza escritural dos créditos, bem assim por força dos arts. 55, 56 e parágrafo único do art. 112, os quais declaram sua aplicabilidade ao valor do imposto devido, podendo ocorrer nas hipóteses de não recolhimento no prazo legal (saldo devedor), ou se o montante decorrente da apuração dos valores dos créditos superar o dos débitos, (saldo credor), conforme textos abaixo transcritos:

“RICMS-PB:

Art. 55. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto com base na escrituração em conta gráfica.

Parágrafo único. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste parágrafo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado neste Regulamento;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 56. Para efeito de aplicação do disposto no artigo anterior, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

(...)

Art. 112. A partir do 10º (décimo) dia, inclusive, subsequente ao de encerramento do período de apuração ou da ocorrência do fato gerador, e independentemente do respectivo prazo de recolhimento, o valor do imposto devido será atualizado monetariamente com base em índice de variação instituído para correção dos tributos federais.

Parágrafo único. Se do confronto da apuração resultar saldo credor, este será atualizado e transferido para o período seguinte, obedecida a mesma regra de correção estabelecida neste artigo.”(g.n)

Como se vê, indiscutível é que a legitimidade para a correção monetária no âmbito da legislação estadual está restrita ao saldo credor, aquele tido pelo confronto entre créditos e débitos, em que o valor do crédito é superior ao do débito.

Contrapondo-se a este fato é que, não há previsão de aplicação de correção monetária aos saldos credores acumulados, na Lei Complementar nº 87/96, tampouco autorização para tanto na Lei Estadual nº 6.379/96, instituidora do ICMS no Estado da Paraíba.

Adite-se que a matéria já fora objeto de discussão no STF onde a Suprema Corte já firmara entendimento no sentido de não admitir correção monetária de créditos de ICMS quando não existente previsão legal, a exemplo dos julgados, a seguir transcritos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS ACUMULADOS: CORREÇÃO MONETÁRIA. I. - Créditos acumulados: inexistência de correção monetária. Precedentes do STF. II. - R.E. provido. Agravo não provido.

(STF - RE-AgR: 306902 SP , Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 20/11/2001, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 01-02-2002 PP-00102 EMENT VOL-02055-05 PP-00979).

ICMS: aproveitamento de créditos extemporâneos ou acumulados de ICMS: correção monetária: inadmissibilidade em face do princípio da não-cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, I): precedentes.

(STF - AI-AgR: 228372 RS , Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 19/06/2007, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00059 EMENT VOL-02286-14 PP-02529 RB v. 19, n. 527, 2007, p. 35-36)”

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. TRANSPOSIÇÃO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE UM PERÍODO AO PERÍODO SUCESSIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEPENDÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. Conforme orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, depende de lei autorizadora a correção monetária de créditos escriturais do ICMS. Orientação que também se aplica aos casos de créditos acumulados, transpostos de um período de apuração aos sucessivos. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(STF - AI: 388888 SP , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 31/08/2010, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-185 DIVULG 30-09-2010 PUBLIC 01-10-2010 EMENT VOL-02417-03 PP-00677)

Neste toar, considerando que o permissivo regulamentar faz menção de aplicação da correção monetária, apenas sobre os créditos fiscais que originam o saldo credor decorrente da apuração mensal do imposto, apenas sobre estes, deve incidir a correção monetária.

Quanto aos reflexos negativos a que se refere o contribuinte, na solução da consulta exarada nas fundamentações de votos anteriores, faço consignar que não é atribuição desta Corte opinar a respeito. Não restam dúvidas que as justificativas para criação de incentivos fiscais são de cunho econômico-fiscais, fruto de políticas públicas destinadas a fomentar determinadas atividades e o desenvolvimento local.

Porém, faço consignar como sugestão a possibilidade de apreciação e estudo das operações por este amparada por parte dos setores competentes da Secretaria, no intuito de avaliar e averiguar a viabilidade econômica, tributária e financeira para nosso Estado.

Isto posto,

V O T O - pelo recebimento do **RECURSO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, a fim de **REFORMAR**, o entendimento consignado no Parecer nº 2914.01.05.00030, da Secretaria Executiva de Tributação, bem como, as decisões anteriores advindas **dos Acórdãos de nºs 350/2014 e 010/2015**, decorrentes da consulta formulada pela empresa **COMPANHIA SISAL DO BRASIL COSIBRA**, inscrição estadual nº 16.011.711-9, nos termos da fundamentação deste voto.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 7 de agosto de 2015.

PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA
Conselheira Relatora