



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE DIREITO**

**NAYARA STÉPHANIE MENEZES DE ARRUDA**

**LIMITAÇÃO DO USO DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO EM  
FORMAÇÃO NA EMPRESA, PELO ESTADO DA PARAÍBA.**

**CAMPINA GRANDE- PB  
2016**

NAYARA STÉPHANIE MENEZES DE ARRUDA

**LIMITAÇÃO DO USO DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO EM  
FORMAÇÃO NA EMPRESA, PELO ESTADO DA PARAÍBA.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa.

**CAMPINA GRANDE - PB  
2016**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

A778I Arruda, Nayara Stéphanie Menezes de.  
Limitação do uso do crédito de ICMS do ativo imobilizado em formação na empresa, pelo estado da Paraíba [manuscrito] / Nayara Stephanie Menezes de Arruda. - 2016.  
29 p.

Digitado.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2016.  
"Orientação: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa, Departamento de Direito Público".

1. Crédito ICMS. 2. Teoria do Crédito. 3. Legislação ICMS.  
I. Título.

21. ed. CDD 343.04

NAYARA STÉPHANIE MENEZES DE ARRUDA.

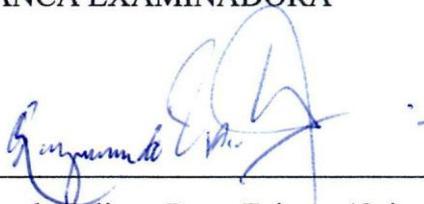
**LIMITAÇÃO DO USO DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO EM  
FORMAÇÃO NA EMPRESA, PELO ESTADO DA PARAÍBA.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: 20/05/2016.

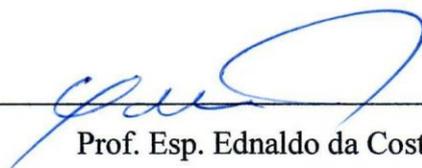
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa (Orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Amilton de França  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Esp. Ednaldo da Costa Agra  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Aos meus pais, pela dedicação, exemplos de  
companheirismo, integridade e amor, DEDICO.

## LIMITAÇÃO DO USO DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO EM FORMAÇÃO NA EMPRESA, PELO ESTADO DA PARAÍBA.

NAYARA ARRUDA.

### RESUMO

Este artigo aborda a limitação do uso do crédito de ICMS de Ativo Imobilizado em formação no próprio estabelecimento do contribuinte, pelo Estado da Paraíba, na fase operacional, bem como, evidencia a problemática para operacionalização dos referidos créditos, com o novo modelo do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), previsto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD). É necessário evidenciar a problemática para o aproveitamento dos créditos de ICMS de Ativo Imobilizado, bem como, levantar questionamentos acerca da legalidade dos dispositivos normativos, em virtude das limitações impostas para uso dos mesmos, frente à complexidade para operacionalização desses créditos, com o novo modelo do CIAP previsto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD). Assim, ao analisar a legislação do Estado da Paraíba, bem como, normativos acerca das exigências para informação dos créditos de Ativo Permanente na Escrituração Fiscal Digital, em confronto com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, e com os aspectos constitucionais do princípio da não-cumulatividade, se pretende destacar possível inobservância dos preceitos constitucionais pelo legislador infraconstitucional e pelo fisco.

Palavras-chave: Crédito ICMS – Limitação e Aproveitamento do crédito - Legislação ICMS PB - Não Cumulatividade - CIAP – EFD.

### INTRODUÇÃO

Diante da grande e extensa carga de tributos brasileira, é comum ficar em dúvida sobre a função e especificidades de cada um dos impostos que são pagos. Um dos tributos que mais gera dúvidas é o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e seu entendimento nem sempre é fácil, pois seu cálculo varia bastante de Estado para Estado, além de ser um imposto que possui um sistema de crédito — ou seja, gera valores a recolher e também valores a recuperar que, confrontados, geram o saldo a pagar.

O antigo ICM, nascido na grande reforma tributária de 1966/67, trouxe a mais importante inovação tributária da época: a não cumulatividade, característica esta, incorporada ao novo ICMS, que surgiu no bojo da Constituição Federal de 1988, expressa em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, com a seguinte redação:

*“ I- será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. ”*

A constituição, outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS, porém esta, também impôs algumas normas para que este imposto fosse instituído e administrado por estas pessoas políticas.

O presente artigo tem como objetivo abordar a limitação do uso do crédito de ICMS do Ativo Imobilizado em formação no próprio estabelecimento do contribuinte, pelo Estado da Paraíba, bem como, evidenciar a problemática para operacionalização dos referidos créditos, com o novo modelo do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), previsto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Frente às limitações impostas pelo Estado da PB, para uso do crédito de ICMS de Ativo Imobilizado em formação no próprio estabelecimento do contribuinte, bem como, da complexidade para operacionalização dos referidos créditos, com o novo modelo do CIAP previsto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD), se faz necessário evidenciar essas limitações, e em confronto com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, e dos aspectos constitucionais do princípio da não-cumulatividade, levantar questionamentos acerca da legalidade dos referidos dispositivos normativos.

O estudo das normas que envolvem o crédito de ICMS de Ativo Imobilizado e as limitações ao aproveitamento do mesmo, imposta por legislação infraconstitucional obriga o contribuinte a permanecer constantemente atento às condições de validade das respectivas normas. A uma porque a identificação exata da competência dos instrumentos secundários revela-se sinuosa, outra porque a velocidade e a dinâmica das alterações promovidas nestas normas muitas vezes dificultam a reflexão em torno dos seus comandos, e mais ainda o seu cumprimento.

Considerando que o aproveitamento dos créditos de ICMS de bens destinados ao Ativo Imobilizado, salvo se alheios à atividade do estabelecimento, é um direito previsto na Lei Complementar nº 87 de 1996, em seus artigos 20 e 33, inciso III e na própria Lei Estadual, visando garantir o princípio da não-cumulatividade do ICMS, não se mostra coerente que tal direito possa ser limitado por um Decreto ou qualquer outra norma secundária.

Não há como admitir que a normatização infraconstitucional pretenda ser soberana e desligada do contexto constitucional ao abordar o tema de crédito do ICMS do Ativo Imobilizado e suas limitações.

Diante do exposto é possível perceber a importância do estudo das limitações de crédito de ICMS impostas por normas secundárias, uma vez que essa é matéria restrita à Lei. E há situações em que o Poder Executivo não tem respeitado tais preceitos constitucionais, de modo a lesar o contribuinte e o sistema tributário.

Por esta razão, entende-se necessária a discussão em torno das limitações ao aproveitamento dos créditos de ICMS de Ativo Imobilizado, em especial, aqueles em formação no próprio estabelecimento do contribuinte, na fase operacional.

Este trabalho se baseia numa pesquisa de referência em materiais que tratem de assuntos relacionados com a limitação do uso do crédito de ICMS de Ativo Imobilizado em formação no próprio estabelecimento do contribuinte, pelo Estado da Paraíba, e da problemática para operacionalização dos referidos créditos, com o novo modelo do CIAP previsto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD). Foi realizado através da busca de embasamento teórico em material já existente tratando do assunto: livros, artigos, jurisprudência, monografias e teses, material publicado na internet, legislação do ICMS do Estado da Paraíba, dentre outros.

A metodologia para o desenvolvimento do trabalho foi à análise da legislação vigente, e a revisão da doutrina especializada sobre o assunto.

Após o estudo da legislação do Estado da PB, que aborda o assunto em referência, bem como, a legislação federal e a doutrina, se buscou responder aos questionamentos abaixo:

Como deve ocorrer à apropriação de créditos de ativo imobilizado em formação no próprio estabelecimento do contribuinte, de empresa na fase operacional, de acordo com a legislação do Estado da PB?

Quais os procedimentos para operacionalização dos referidos créditos, com o novo modelo do CIAP previsto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD)?

Haverá perda de crédito quando o bem em formação for concluído após 5 (cinco) anos da data da emissão do documento fiscal, que suportou o referido crédito?

As limitações do uso do crédito de ICMS de Ativo Imobilizado em formação pelo Estado da PB ferem o princípio da não-cumulatividade?

## 1. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E A TEORIA DO CRÉDITO FÍSICO E FINANCEIRO

Para Hugo de Britto Machado<sup>1</sup>, a expressão não-cumulatividade do tributo pode ter vários significados. Entre eles, um seria de que sobre o mesmo fato não poderiam incidir vários tributos. O outro seria de que sobre um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores. A expressão geralmente utilizada no sistema tributário é a segunda.

Ainda segundo o autor<sup>2</sup>, entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem a ser onerados pelo ICMS, ensejam créditos respectivos. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, a utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito deste imposto. E como regime de crédito físico aquele, segundo o qual, somente geram crédito as entradas de bens que se destinem a sair do estabelecimento, tal como entraram, ou a integrarem, fisicamente, o produto em cuja fabricação constituem insumos.

Com o disciplinamento do princípio da não-cumulatividade, através da Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso I, II, alínea “a” e inciso XII, alínea “c”, surgiu divergências e conflitos sobre a amplitude e eficácia do direito ao creditamento no ICMS.

A divergência surgiu especificamente, em razão do disposto na alínea “c” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF, quando estabeleceu que cabe a lei complementar disciplinar sobre o regime de compensação do imposto. A corrente que defende a teoria do crédito físico, por entender que a legislação infraconstitucional pode diminuir as possibilidades de creditamento, acredita que só é possível o aproveitamento do crédito das entradas que realmente foram utilizadas e necessárias para a comercialização.

A outra corrente que defende a teoria do crédito financeiro, por entender que o princípio da não cumulatividade já está devidamente regulamentado pela CF, afirma que, por ser uma norma de eficácia plena, tudo que o contribuinte adquire para seu estabelecimento e para o

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Britto Machado. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O Princípio da Não-Cumulatividade. Pesquisas Tributárias nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pag. 70.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito de. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pg 133.

exercício de sua atividade dá direito ao crédito, limitada apenas pelas vedações expressas na própria CF.

### 1.1. PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O princípio da não-cumulatividade encontra-se disciplinado na Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso I, II, alínea “a”, e inciso XII, alínea “c”, que assim dispõe:

...§ 2º, inciso I -” será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

...§ 2º, inciso II, alínea “a” - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

...§ 2º, inciso XII - cabe à lei complementar: alínea “c” disciplinar o regime de compensação do imposto.

A LC/87 basicamente reproduziu o disposto no art. 155, § 2º, inciso I da CF, quando dispôs em seu Art. 19 que: "O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado".

Conforme explica Aroldo Gomes de Mattos<sup>3</sup>, "operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços" são aquelas compreendidas no âmbito empresarial e caracterizadas como hipóteses e fato gerador do ICMS. Mattos ao dispor sobre os aspectos ou elementos da hipótese de incidência e fato gerador do ICMS, afirma que o aspecto material ou objetivo do ICMS é realizar operações, seja qual for o destino do bem ou mercadoria, ou prestar determinados serviços. E ainda diz que o § 2º do Art. 2º da LC 87, quando dispõe que a "caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua" não extrapola os limites constitucionais, desde que alcance fatos, atos ou situações outras que resultem na transferência de titularidade da mercadoria com a respectiva circulação física.

Ainda segundo o autor, a compensação do ICMS devido entre as operações e prestações de entrada e saída é feita na conta-corrente fiscal, no qual o saldo, se devedor é pago, e, se credor, transferido para aproveitamento no período ou nos períodos seguintes.

Continuando diz que:

---

<sup>3</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997, pag. 34.

A não cobrança do ICMS "em cascata" através de operações e prestações sucessivas, é pois, um imperativo de ordem constitucional", uma vez que os dispositivos constitucionais da CF/88, ao contrário da CF/67, ao dispor sobre o ICMS, regulou a matéria, em todos os seus termos, deixando muito pouco para o legislador complementar e quase nada para o legislador ordinário. Com a CF/88 a cláusula que traçou a sistemática da não-cumulatividade passou a ter natureza constitucional tanto para o IPI, quanto para o ICMS, "não podendo assim ser manipulada nem pelo legislador complementar ou ordinário, nem, muito menos, pelo regulamento.

De acordo com Carrazza<sup>4</sup>, por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o legislador constituinte objetivou beneficiar o contribuinte do tributo ICMS e, indiretamente, o consumidor final, a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.

## 1.2. CRÉDITO FINANCEIRO E FÍSICO

Conforme bem resumiu Aroldo Gomes de Mattos<sup>5</sup>:

na CF/67, vigia o critério dos créditos físicos, segundo o qual gerava crédito o imposto cobrado nas entradas das mercadorias que viessem subsequentemente, a sair do estabelecimento do contribuinte com incidência de imposto. Por isso, não geravam créditos as aquisições de produtos ou mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio contribuinte.

Continuando, Mattos afirma que na CF/88, com a inclusão de determinadas categorias de serviços no campo de incidência do ICMS, e ao regular a própria constituição a sistemática de não-cumulatividade, passou a vigorar o critério dos créditos financeiro.

De acordo com a exposição de Mattos, segue idêntico entendimento, o Cons, Sylvio de Siqueira Cunha, do CC/RJ, que assim se pronunciou: "Daí provém a inafastável conclusão de que se superou, para o ICMS, a teoria dos créditos físicos, adotada pela legislação do ICM, como regra, e segundo a qual só daria direito a crédito a entrada de mercadoria que viesse, subsequentemente, a sair do estabelecimento do contribuinte com sujeição ao tributo".

Mattos, também cita José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis, que comungam dessa mesma opinião e assim afirmam:

o ICM tributava a circulação de mercadorias e a sistemática utilizada para a apuração do imposto a recolher era a do abatimento, vinculado ao crédito físico que permitia a dedução do Imposto apenas em relação a entradas de mercadorias que

---

4 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da LC 87/96. Revista de Direito Tributário n° 25, out./1997, pag.148.

5 MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997, pag 142 e 143.

iriam, posteriormente, sair fisicamente do estabelecimento, ainda que integradas a outras mercadorias.

Ainda afirmam, que o critério adotado pelo antigo imposto não pode ser aplicado ao ICMS por ser este um conglomerado de seis tributos, cujo campo de incidência abarca a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte e de comunicação e os extintos impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e os minerais, agora tributados como mercadoria.

Mattos conclui que:

o critério correto e lógico é, pois, exclusivamente o financeiro: o “montante” do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens destinados ao consumo, ao ativo fixo, à revenda e aos serviços tributáveis etc., deve ser totalmente, compensado com o devido nas operações e prestações de saída.

## **2. CRÉDITO DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO**

A seguir será abordado o Crédito de ICMS na aquisição de bens para o Ativo Imobilizado à luz da LC 87/96 e da Legislação Estado da PB.

Segundo Mattos<sup>6</sup>, o crédito de que trata o artigo 20 da LC 87/96, a seguir comentado, no item 2.1, "é o valor do ICMS devido por terceiros na aquisição de mercadorias ou na tomada de prestação de serviços, que será apropriado na escrita fiscal do adquirente ou tomador para efeitos de compensação com débitos próprios, ou, alternativamente, para fins de transferência para outros estabelecimentos".

Daniel Earl Nelson<sup>7</sup>, assim sintetizou sobre a natureza dos créditos de ICMS:

O crédito de ICMS é um direito constitucional que o contribuinte possui perante o Estado (Ente Público competente para exigência do ICMS). Este direito surge da incidência de uma norma constitucional e tem por objetivo evitar a cumulatividade do imposto, ou garantir a eficácia da imunidade em certas operações ou prestações. Este direito confere ao contribuinte o poder de abater do seu débito tributário ou requerer ao Estado, por outra forma, a efetiva utilização do seu valor.

Utilizando a definição de bens do Ativo Permanente de Aroldo Gomes de Mattos, citada por André Felix Ricotta Oliveira<sup>8</sup>, em sua tese "A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS", tem-se que:

---

6 MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997, pag 142 e 143.

7 NELSON, Daniel Earl. Os Créditos do ICMS no Sistema Tributário Nacional. Dissertação para obtenção do título de mestre da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006, pag. 31.

8 OLIVEIRA, André Felix Ricotta. A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS. Tese apresentada para obtenção do título de mestre em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010, pag. 156.

Ativo Permanente, fixo ou imobilizado (expressões contábeis empregadas nesta Lei Complementar com sentido equivalentes), é uma parte do balanço patrimonial que registra bens, valores e direitos adquiridos com o objetivo de assegurar permanentemente a "manutenção das atividades da companhia e da empresa" (Lei das S/A 6.404/76, art., 179, inc. IV), como v.g., móveis, utensílios, salas, prédios, automóveis etc. Nas operações com esses bens constam alguns que incidem o ICMS, e que, pelo princípio da não-cumulatividade, este deve ser aproveitado e lançado na escrita fiscal.

## 2.1. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR 87/96

O aproveitamento de Crédito de ICMS na aquisição de bens para o Ativo Imobilizado surgiu com a LC 87/96<sup>9</sup>, quando dispôs em seu Art. 20 que "para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou no recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação".

Segundo Mattos<sup>10</sup>, a menção ao ativo permanente não foi feliz, melhor seria ativo imobilizado, por ser expressão consagrada no direito comercial (Lei 6.404/76, art.179, inc. IV), que significa os "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial"

A LC n° 87/1996 foi uma evolução para a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade, quando reconheceu o direito dos contribuintes aproveitarem os créditos de ICMS oriundos de bens destinados ao Ativo Permanente. No entanto, com o advento da LC 102/2000 esse direito foi fracionado a 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, com a nova redação dada ao § 5º do art. 20 da LC n° 87/96.

Os procedimentos específicos para apropriação dos créditos de ICMS advindos da aquisição de bens para o ativo permanente, encontram-se dispostos nos incisos de I a VII do § 5º, do art. 20 da LC 87/1996, com a redação dada pela LC n° 102/2000, abaixo transcrito:

Art. 20. (...)

§ 5º - Para efeito do disposto no "caput" deste artigo, relativamente aos **créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:** (Nova redação dada ao § 5º pela Lei Complementar n° 102/00, efeitos a partir de 1º/8/00).

<sup>9</sup> Por pressão dos governadores dos Estados, em 23/12/97, adveio a LC Complementar n° 92, determinando que o direito a crédito se aplicasse somente a partir de 1º de janeiro de 2000.

<sup>10</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997 .

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a **primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;**

(Inciso I acrescido pela LC nº 102/00).

II - em cada período de apuração do imposto, **não será admitido o creditamento** de que trata o inciso I, em relação à proporção das **operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas** sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(Inciso II acrescido pela LC nº 102/00).

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, **equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;**

(Inciso III acrescido pela LC nº 102/00. Nova redação dada pela LC nº 20/05, efeitos a partir de 1º/01/06).

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, “pro rata die”, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

(Inciso IV acrescido pela LC nº 102/00).

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso V acrescido pela LC nº 102/00).

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no artigo 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso VI acrescido pela LC nº 102/00).

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

(Inciso VII acrescido pela LC nº 102/00).

A LC 87/96, com a redação dada pela LC nº 102/00, explicitou muito bem que a primeira fração de 1/48 avos deve ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

## 2.2. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS À LUZ DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DA PARAÍBA

O Regulamento de ICMS da Paraíba, atualizado em 26.02.2016, até o Decreto nº 36.569, de 25.02.2016 publicado no DOE de 26.02.2016, disciplina o crédito do Ativo Imobilizado, no capítulo II, art. 72 e 78, item II e §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16. A seguir serão destacados alguns tópicos dos referidos dispositivos:

- a) De acordo com o item I do art. 72 constitui crédito fiscal, para fins de compensação do imposto devido, o valor do imposto relativo à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao

recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

- b) O parágrafo 1º, inciso III, dispõe que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir de 16 de setembro de 1996.
- c) O art. 85 trata da anulação do crédito e prevê no seu § 4º, que devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente, adquiridos até 31 de dezembro de 2000, alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio, observado o disposto nos §§ 7º a 11 (Lei nº 7.334/03).
- d) O art. 78 que disciplina os créditos decorrentes das aquisições, a partir de 01 de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, dispõe no inciso I, que a apropriação será feita a razão de um quarenta e oito avos por mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.
- e) O quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.
- f) O inciso V do caput do art. 78, estabelece, que na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contado da data de sua aquisição, o creditamento de que trata este artigo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, somente poderá ser aproveitado mensalmente pelo novo destinatário dos bens localizado neste Estado, através da emissão de Nota Fiscal Modelo 1 ou 1-A, na forma do inciso I (Lei nº 7.334/03);
- g) A legislação estadual da Paraíba prevê ainda, que ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.
- h) O inciso § 1º, determina que além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, o valor do

imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

- i) Em relação a escrituração do CIAP, o RICMS da Paraíba, determina que seja feito:

I - até o dia seguinte ao da:

- a) entrada do bem;
  - b) emissão da nota fiscal referente à saída do bem;
  - c) ocorrência do perecimento, extravio ou deterioração do bem;
- II - no último dia do período de apuração, com relação aos lançamentos das parcelas correspondentes, conforme o caso, ao estorno ou ao crédito do imposto, não podendo atrasar-se por mais de 05 (cinco) dias.

- j) O aproveitamento do crédito está condicionado, à emissão de requerimento, dirigido ao Secretário de Estado da Receita, devidamente instruído com os elementos que subsidiaram a operação, conforme previsto no art. 80 da legislação da Paraíba.
- k) O art. 81 prevê o prazo de cinco anos para a utilização do crédito, contados da data da emissão do documento. Após decorrido o respectivo período o crédito será extinto.

### **3. LIMITAÇÃO AO USO DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Conforme foi abordado no tópico anterior, com a edição da Lei Complementar 87/96 inicialmente houve uma evolução na aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade ao reconhecer o direito ao crédito do ICMS do ativo imobilizado, porém com o advento da Lei Complementar nº 102/2000 ocorreram algumas limitações, entre elas, o fracionamento do crédito a razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês.

Em seguida serão abordadas as limitações previstas na LC 87/96 com as alterações posteriores, bem como, as limitações para uso do crédito de ICMS do Ativo Imobilizado em formação, previstas pela legislação do Estado da Paraíba e instrumentos secundários.

#### **3.1. LIMITAÇÃO PREVISTA NA LC 87/96 E ALTERAÇÕES POSTERIORES**

De acordo com o parágrafo § 1º do artigo 20 da LC 87/96, "não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento".

Também é vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

No parágrafo § 2º desse mesmo artigo a LC dispõe que "salvo prova em contrário, presumem-se alheios a atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal".

Inicialmente era previsto na LC 87/96 o crédito integral e imediato decorrentes de entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente. Com a nova redação dada ao § 5º pela Lei Complementar nº 102/00, efeitos a partir de 1º/8/00, aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, sua apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento. Também em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento do ICMS de Bens de Ativo Imobilizado, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

De acordo com Aroldo Gomes de Mattos<sup>11</sup>, a LC 87/96 teve por missão suprema integrar, explicitar e interpretar as normas constitucionais que dispõem sobre o ICMS, tornando-se claras e práticas, não podendo, todavia, ampliar, restringir ou limitar os seus efeitos, salvo nas hipóteses expressamente previstas na CF. Ora quaisquer espécie de bens ou mercadorias (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de expediente, embalagens, etc.) adquiridos pelo contribuinte, e serviços recebidos, desde que onerados pelo ICMS, geram a partir da CF/88 irrestrito crédito, independentemente de seu destino ou de sua utilização.

---

11 MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997, pag. 137.

A CF ao disciplinar a vedação aos créditos, excepcionou apenas os casos de isenção ou de não incidência e, mesmo assim, se diversamente não dispuser norma infra-constitucional, sendo portanto estas as exceções ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Entende alguns doutrinadores que se a regra é constitucional, a exceção só pode estar na própria Constituição.

Segundo Hugo de Brito Machado<sup>12</sup>, ao discorrer sobre as virtudes e defeitos da não-cumulatividade, entende que a LC 87/96 ao estabelecer no art. 23, parágrafo único, que "o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos, contados da data da emissão do documento", não poderia restringir a norma da Constituição que instituiu o crédito. Bem como, entende que o prazo extintivo não pode ter início na data da emissão do documento relativo à operação da qual decorra o crédito, porque na data da emissão do documento apenas tem início, mas ainda não se completa, a formação do direito ao crédito.

Ainda segundo o autor<sup>13</sup>, é inadmissível a extinção de um direito que nasce da constituição, por força de dispositivo de norma inferior. Além do que não se pode admitir a decadência de um direito que ainda não se completou, motivo pelo qual o prazo extintivo instituído pela LC 87/96 somente tem início da emissão do documento relativo à operação da qual decorre o débito do imposto, a ensejar a compensação com o crédito de cuja extinção se cogita.

### 3.2. LIMITAÇÃO AO USO DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO EM FORMAÇÃO, À LUZ DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DA PARAÍBA, E INSTRUMENTOS SECUNDÁRIOS

A legislação do estado da paraíba limita o uso do crédito de ICMS do ativo imobilizado em formação em seu art. 83 que assim dispõe: Ressalvada a hipótese do § 3º do art. 2º, é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto antes da entrada da mercadoria em seu estabelecimento ou da utilização do serviço. Assim sendo, o valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

---

12 MACHADO, Hugo de Brito Machado. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O Princípio da Não-Cumulatividade. Pesquisas Tributárias nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004 , pag.84 e 85.

O parágrafo § 4º, Inciso VI, do art. 2º, esclarece, que equipara-se à saída: o consumo ou a integração ao ativo permanente de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida para industrialização ou comercialização.

Quanto ao documento fiscal relativo a bem do ativo permanente, além de sua escrituração nos livros próprios, será, também, escriturado no "Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente - CIAP".

O art. 78, parágrafo 2º, determina que a escrituração do CIAP, deverá ser feita :

I - até o dia seguinte ao da:

- a) entrada do bem;
- b) emissão da nota fiscal referente à saída do bem;
- c) ocorrência do perecimento, extravio ou deterioração do bem;

De acordo com o art. 81 do RICMS-PB, "o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento".

Desta forma, entende-se que, o direito para utilizar o crédito de ICMS extinguirá depois de decorridos 05 (cinco) anos, contados a partir da data de emissão do documento fiscal destinada ao registro de bem do ativo imobilizado fabricado no estabelecimento do contribuinte.

Logo, pode-se concluir que não haverá perda de crédito quando o bem em formação for concluído após 5 (cinco) anos da data da emissão do documento fiscal, que suportou o referido crédito, uma vez, no caso de bem de ativo imobilizado construído no próprio estabelecimento do contribuinte, o documento que suporta o crédito de ICMS é a nota fiscal emitida, quando da conclusão do bem em formação, com o objetivo de registrar a entrada do mesmo no ativo imobilizado.

Embora não haja a perda do crédito, ocorrerá perda financeira com a postergação ao aproveitamento dos créditos de ICMS de bem do ativo imobilizado fabricado no estabelecimento do próprio contribuinte.

#### **4. OPERACIONALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS, NO NOVO MODELO DO CIAP PREVISTO PELA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD)**

Inicialmente será contextualizado a Escrituração Fiscal Digital (EFD), como parte integrante do Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital. E em seguida será abordado sobre o novo modelo do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), previsto

pela Escrituração Fiscal Digital, quando será evidenciada a problemática para operacionalização dos referidos créditos.

#### 4.1. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD)

A Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

É parte integrante do projeto SPED a que se refere o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que busca promover a integração dos fiscos federal, estaduais, Distrito Federal e, futuramente, municipais, e dos Órgãos de Controle mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações fiscais digitais, bem como integrar todo o processo relativo à escrituração fiscal, com a substituição do atual documentário em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins. De acordo com o artigo 2º do referido decreto: “O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.”

A Escrituração Fiscal Digital – EFD foi instituída pelo Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 e Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009, e é obrigatória para os contribuintes relacionados na legislação correspondente a cada Estado.

As especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD foram disciplinadas pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008, e suas atualizações, através do Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, em seu anexo único.

Em complemento as disposições acima foi elaborado um Guia Prático, que visa orientar a geração, em arquivo digital, dos dados concernentes à Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelo contribuinte do ICMS e/ou IPI, e esclarecer aspectos referentes à apresentação dos registros e conteúdo de alguns campos, estrutura e apresentação do arquivo magnético para entrega ao Fisco, na forma do Ato COTEPE/ICMS Nº 09, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações.

#### 4.2. NOVO MODELO DO CIAP NA EFD – BLOCO G

O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) inicialmente foi instituído pelo Ajuste SINIEF 08/97, para o contribuinte que adquirir bem para compor o ativo Permanente, nos modelos C e D, anexos ao referido ajuste.

Posteriormente, através do Ajuste SINIEF 07, de 9/2010, que alterou o Ajuste SINIEF 08/97, foi acrescentado o novo modelo previsto pela Escrituração Fiscal Digital - EFD, instituído por meio do Ajuste SINIEF 02/09, de 3 de abril de 2009, destinado à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado, nos termos do art. 20, § 5º, da LC nº 87, de 13 de setembro de 1996, na redação dada pela LC nº 102, de 11 de julho de 2000.

Os contribuintes sujeitos à Escrituração Fiscal Digital - EFD, e que efetuam o crédito do Ativo Permanente (Imobilizado) passaram a prestar as informações no bloco G da EFD, a partir de 1º de janeiro de 2011.

#### 4.3. DISPOSIÇÕES COMUNS À ESCRITURAÇÃO DO CIAP

De acordo com o Guia Prático, o Fisco exigiu além dos dados da NF de aquisição do ativo imobilizado e do controle do crédito propriamente dito (Bloco G), um Cadastro dos Bens ou Componentes do Ativo Imobilizado, bem como, Informação sobre a Utilização do Bem, no Bloco 0, registro 0300 e seguintes, nos termos abaixo:

Código individualizado, do bem ou componente, atribuído pelo contribuinte em seu controle patrimonial do ativo imobilizado, e sua discriminação.

Identificação do tipo de mercadoria, se bem ou componente, bem como, o código de cadastro do bem principal, nos casos em que o bem ou componente esteja vinculado a um bem principal. De forma a identificar e caracterize o bem que está sendo construído no estabelecimento do contribuinte, a partir do período de apuração em que adquirir ou consumir o 1º componente.

Código da conta analítica de contabilização do bem ou componente, e do centro de custo onde o bem está sendo ou será utilizado.

Descrição sucinta da função do bem na atividade do estabelecimento.

Tudo isto com o objetivo identificar e caracterizar todos os bens ou componentes arrolados no controle dos créditos, inclusive dos bens em construção.

O Bloco G é composto pelos seguintes registros, onde são armazenadas as informações:

1- Registro G001 - Abertura do Bloco G

Este registro deve ser gerado para abertura do bloco G, indicando se há registros de informações no bloco.

## 2 – Registro G110 - ICMS – Ativo Permanente – CIAP

O objetivo desse registro é demonstrar o resumo da apuração do crédito a ser apropriado no mês, e contém as seguintes informações: saldo inicial do período anterior; somatório das parcelas passíveis de apropriação de cada bem ou componente; o valor do índice de participação, determinado pela equação: saídas tributadas + saídas para exportação/valor total das saídas; o valor de ICMS a ser apropriado como crédito na apuração do ICMS, correspondente ao somatório das parcelas apropriáveis multiplicado pelo índice; além de Valor de outros créditos a ser apropriado na Apuração do ICMS.

## 3 - Registro G125 – Movimentação de Bem ou Componente do Ativo Imobilizado

Este registro tem o objetivo de informar as movimentações de bens ou componentes no CIAP e a apropriação de parcelas de créditos de ICMS do Ativo Imobilizado. Inclui-se no conceito de movimentação: entrada/ saída/ baixa de bem ou componente no CIAP e a entrada no CIAP pela conclusão de bem que estava sendo construído pelo contribuinte (exceto quando o bem ou componente gerar créditos a partir do momento de sua entrada).

Contém, entre outras informações, o código individualizado do bem ou componente adotado no controle patrimonial do estabelecimento informante do arquivo; os valores do ICMS referente a entrada do bem ou componente, inclusive o ICMS do frete, o número da parcela do ICMS, o valor da parcela de ICMS passível de apropriação, antes da aplicação do percentual de participação, e o tipo de movimentação.

Foram instituídos os seguintes tipos de movimentação do bem ou componente:

SI = Saldo inicial de bens imobilizados. Os campos, número e valor da parcela de ICMS do 1º registro, com tipo de movimentação SI só podem ser preenchidos, desde que a legislação da unidade federada interprete pela possibilidade de apropriação da parcela referente ao período de apuração em que ocorreu o fato (inciso V do § 5º do art. 20 da LC 87/96),

IM = Imobilização de bem individual, a ser utilizado para o bem que entrar no estabelecimento no período de apuração.

IA = Imobilização em Andamento – Componente. Para os Estados que permite o aproveitamento do crédito no mês da aquisição, os componentes serão informados com tipo de movimentação “IA” no mês da aquisição e com a informação do número da parcela e o valor passível de apropriação. No período seguinte como “SI” até a sua respectiva baixa.

Quando da conclusão da construção do bem, não deverá ser apresentado o registro com tipo de movimentação igual a "CI".

CI = Conclusão de Imobilização em Andamento – Bem Resultante.

MC = Imobilização oriunda do Ativo Circulante. Para registro da entrada de bem ou componente no CIAP oriunda de estoque do Ativo Circulante.

BA = Baixa do bem - Fim do período de apropriação.

AT = Alienação ou Transferência.

PE = Perecimento, Extravio ou Deterioração.

OT = Outras Saídas do Imobilizado.

#### 4 – Registro G126 – Outros Créditos CIAP

De acordo com o Guia Prático, este registro tem por objetivo discriminar os demais valores a serem apropriados como créditos de ICMS de Ativo Imobilizado que não foram escriturados nos períodos anteriores, quando a legislação permitir. De forma a calcular o valor da parcela de ICMS passível de apropriação, utilizando o valor do índice de participação determinado com base nos parâmetros da época (saídas tributadas + saídas para exportação/valor total das saídas).

#### 5 – Registro G130 - Identificação do documento Fiscal

Tem o objetivo de identificar o documento fiscal que acobertou a entrada ou a saída do bem ou componente do CIAP. Sendo obrigatório para quando o tipo de movimentação do registro G125 for igual a "MC", "IM", "IA" ou "AT".

#### 6– Registro G140- Identificação do item do documento fiscal

Objetiva de identificar o item do documento fiscal informado no registro G130.

#### 7 - Registro G990 - Encerramento do Bloco G

Este registro deve ser gerado para o encerramento do bloco G e indica o número total de registros existentes nesse bloco.

### 4.4. DISPOSIÇÃO ESPECIFICA PARA CRÉDITOS DE ATIVO IMOBILIZADO EM FORMAÇÃO

Segue alguns destaques do Guia Prático a cerca da escrituração no CIAP de componentes de um bem que está sendo construído no estabelecimento do contribuinte, bem como a escrituração do bem concluído:

- 1) Na entrada ou consumo de componente de um bem que está sendo construído no estabelecimento do contribuinte deverá ser informado

com o tipo de movimentação “IA”, no período de ocorrência do fato sem a informação dos campos, número da parcela do ICMS e o valor da parcela de ICMS passível de apropriação.

- m) A escrituração no CIAP do bem que foi construído no estabelecimento do contribuinte será informada com tipo de movimentação igual a “CI” no período da sua conclusão. O valor do ICMS a ser considerado será o somatório do valor do ICMS dos seus respectivos componentes, cujas imobilizações ocorreram com o tipo de movimentação “IA”.
- n) No período de apuração em que se iniciar a obrigação de escrituração fiscal digital do CIAP, os componentes que entraram ou foram consumidos antes desse período e cuja construção do bem vinculado ainda não tenha sido concluída, ou cujo bem vinculado ainda tenha parcela a ser apropriada devem ser informados com o tipo de movimentação “IA”.
- o) A saída de um componente, cuja entrada ocorreu em mês anterior ao período da escrituração, deve ser informada no período de ocorrência do fato, com a apresentação de 02 registros:
- p) Um registro com tipo de movimentação “SI”, representando a existência de componente que entrou em período anterior, e outro registro com tipo de movimentação igual a “AT”, “PE” ou “OT”, conforme o caso, representando a saída do CIAP. Ambos sem a sem a informação dos campos, número da parcela do ICMS e o valor da parcela de ICMS passível de apropriação.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

De acordo com o art. 20, §5º, Inciso I da Lei Complementar nº 87 /96, a apropriação do crédito de mercadorias destinadas ao ativo permanente é realizada à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Desta forma, o crédito no CIAP é aproveitado no momento da aquisição (compra), sem a exigência de especificação se o bem está em andamento ou em uso.

A exigência de que o termo inicial de apropriação do crédito só ocorra quando o bem estiver pronto para ser utilizado, além de ir de encontro ao disposto na Lei Complementar ocasiona perda financeira ao contribuinte, dada a existência de imobilizações em andamento.

Outro ponto que gera dificuldade as empresas é a exigência de individualização do valor do frete para cada item de ativo imobilizado. Muitas vezes o frete é contratado para o transporte de diversos itens de ativo, que podem estar contidos em uma ou mais notas fiscais de aquisição de Ativo Imobilizado. Nestes casos, o ICMS sobre o frete destacado no conhecimento de transporte é referente a mais de um item ou documento fiscal impossibilitando o preenchimento exato do campo 7 do registro G125 para cada item transportado.

As exigências impostas pelo Fisco, com a introdução do CIAP na EFD, vão de encontro ao objetivo, benefícios e premissas do SPED, entre elas:

Eliminar a redundância de informações por meio da padronização, uniformização e racionalização das obrigações acessórias;

Uniformizar as informações prestadas pelo contribuinte as diversas Unidades Federadas;

Reduzir custos das empresas com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias.

As exigências, além de demandar desenvolvimentos sistêmicos de alta complexidade e custo elevado, são inviáveis para alguns segmentos empresariais devido às suas peculiaridades operacionais.

É possível citar exemplos, em que o contribuinte fica impossibilitado de prestar informações do CIAP, no nível exigido pelo Fisco:

a) Aquisições de mercadorias para atender a vários ativos imobilizados em andamento que estão em desenvolvimento em um mesmo momento. No momento exato em que ocorre o registro da aquisição das mercadorias não há possibilidade de vincular o bem/componente ao bem principal específico que ele irá compor.

b) As aquisições de mercadorias destinadas a construção de grandes obras, (ex.. bobina de cabos, bobina de fibra ótica, roteadores, postes de transmissão de energia elétrica, tubos para gasoduto), são contabilizadas no grupo de Ativo Imobilizado, como materiais de investimento sem vinculação ao bem final.

Em virtude dos exemplos acima, seria necessário tratar todas as aquisições como BEM, retirando o conceito de componente e bem principal, bem como, desvinculando o código individualizado do bem ou componente do código adotado no controle patrimonial do estabelecimento.

É perceptível que o CIAP extrapolou as exigências do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) instituído pelo Ajuste SINIEF 08/97, com a introdução dos conceitos de BEM e Componente e sua classificação distinta, vinculação do bem ou componente a um Bem principal, código do BEM no controle patrimonial, entre outros.

Constatamos um desrespeito à norma constitucional que versa sobre o princípio da não-cumulatividade, que diz que *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Assim sendo, diante da eficácia plena do princípio da não cumulatividade, e advindo, o direito ao abatimento do crédito, da CF este não pode ser restringido por Lei Complementar, Lei Ordinária, assim como pelo Estado.

Ocorre que sobre o ICMS-NÃO-CUMULATIVIDADE E TEMAS AFINS a CF/88 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo a concernente a isenção e não incidência. Diante disto, pode-se concluir que a legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não cumulatividade, não poderá amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo. Desta forma, as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais.

È possível perceber também que a doutrina hoje se consolida no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não é cláusula vaga e imprecisa, pois a CF/88 fez opções deliberadas e claras, determinado, de forma ampla, a compensação do tributo devido com o montante cobrado nas operações anteriores, portanto concedendo créditos financeiros amplos e irrestritos.

Como foi visto, o direito para utilizar o crédito de ICMS extinguirá depois de decorridos 05 (cinco) anos, contados a partir da data de emissão do documento fiscal destinada ao registro de bem do ativo imobilizado fabricado no estabelecimento do contribuinte, e não do documento que deu entrada ao bem no estabelecimento do contribuinte.

Logo pode-se concluir que não haverá perda de crédito quando o bem em formação for concluído após 5 (cinco) anos da data da emissão do documento fiscal, que suportou o

referido crédito, uma vez, neste caso, o documento que suporta o crédito de ICMS é a nota fiscal emitida, quando da conclusão do bem em formação, com o objetivo de registrar a entrada do mesmo no ativo imobilizado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 87/96**. Brasília: Presidência, 2011. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/> >. Acesso em: 15.03.2016.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 10.04.16.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da LC 87/96**. Revista de Direito Tributário nº 25, out./1997, p. 147-169.

MACHADO, Hugo de Brito de. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2ª ed. São Paulo: **Malheiros, 1999. Cap. 08, p. 131-178.**

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. Pesquisas Tributárias nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 133-166.

NELSON, Daniel Earl. **Os Créditos do ICMS no Sistema Tributário Nacional**. Dissertação para obtenção do título de mestre da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta. **A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. Tese apresentada para obtenção do título de mestre em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010.

PARAÍBA. **Regulamento de ICMS do Estado da Paraíba**. Decreto Disponível em <<http://legisla.receita.pb.gov.br/>>