

Apuração de créditos de ICMS pela aquisição de ativos imobilizados: CIAP e o alcance do art. 20, §5º da LC 87/96

André Mendes Moreira

Doutor em Direito Tributário, USP. Mestre em Direito Tributário, UFMG. Professor Adjunto de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado em Direito, UFMG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado.

Marina Soares Machado

Graduada em Direito pela UFMG. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Gestão de Negócios pela Fundação Dom Cabral. Advogada.

Resumo: O preenchimento do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) é um dos maiores problemas para as Empresas quando se trata de creditamento de ICMS, dada a dificuldade na interpretação tributária, bem como a existência de diversas obrigações acessórias. Considerando esse cenário, o presente trabalho objetiva esclarecer a evolução legislativa da forma de creditamento do ICMS incidente na aquisição dos bens para compor o ativo imobilizado, a sua correta conceituação, a forma de calcular o crédito a ser apropriado, bem como as obrigações acessórias a serem observadas pelos contribuintes.

Palavras-chave: ICMS; Não cumulatividade; Ativo imobilizado; CIAP; Creditamento; Obrigação acessória.

Sumário: **1** Introdução – **2** O ICMS e a não cumulatividade – **3** Ativos imobilizados – **4** O CIAP: controle de crédito de ICMS do Ativo Permanente – **5** Cálculo: como deve ser apurado o valor do crédito de ICMS-Ativo Permanente a ser aproveitado – **6** Frequentes controvérsias entre fisco e contribuinte – **7** Conclusão – Referências

1 Introdução

Consoante autorização constitucional, o Legislador Complementar determinou que constitui direito do contribuinte se creditar do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) cobrado anteriormente nas operações de entrada em seu estabelecimento de mercadoria destinada ao seu ativo permanente.

Porém, não sendo direito incondicionado e irrestrito, deve ele ser exercido em conformidade com os procedimentos formais previstos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, e nos exatos termos dos incisos do art. 20, §5º, da Lei Complementar nº 87/96.

Ocorre que, o preenchimento do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) é, sem dúvidas, um dos maiores problemas para as Empresas quando se trata de creditamento de ICMS.

A dificuldade na interpretação tributária do ICMS, bem como a existência de diversas obrigações acessórias acarretam, lamentavelmente, a mitigação do direito constitucional ao crédito e ao princípio da não cumulatividade.

O problema se agrava ainda mais por serem recorrentes as autuações fiscais acerca dessa matéria. E o pior: o que se tem notado é que, muitas vezes, além dos contribuintes, os próprios Fiscos Estaduais têm dúvidas sobre a extensão do direito ao crédito decorrente da aquisição de ativos imobilizados, seu conceito e a forma de calcular todos os fatores que compõem o CIAP.

Considerando as premissas acima e a escassez de doutrinas e jurisprudência sobre o tema, o presente trabalho objetiva, sem pretensão de esgotar o assunto, por meio da análise da legislação aplicável, conceitos contábeis e respostas dadas a consultas fiscais, esclarecer a evolução legislativa da forma de creditamento do ICMS pago na aquisição dos bens para compor o ativo imobilizado, sua correta conceituação, a forma de calcular o crédito a ser aproveitado, nos termos das regras constantes na Lei Complementar nº 87/96, bem como as obrigações acessórias a serem observadas pelos Contribuintes, previstas em normas complementares.

É o que passamos a fazer.

2 O ICMS e a não cumulatividade

Consoante o art. 155, §2º, I da Constituição Federal, o ICMS 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.

Isso significa dizer que, o ICMS, por ser um tributo plurifásico,¹ deve se sujeitar ao princípio da não cumulatividade, a fim de impedir o efeito “cascata” e permitir a neutralidade fiscal, evitando que o tributo incida sobre as diversas etapas da produção. Noutra giro verbal, significa dizer que o ônus tributário independe do número de operações gravadas pelo imposto. Este será equivalente, em regra, à aplicação da alíquota sobre o preço final da mercadoria ou serviço.²

¹ A plurifasia se concretiza pela existência de várias operações passíveis de tributação, sobre as quais se tem a efetiva incidência do ICMS. A antítese da plurifasia é a monofasia. Nesta, o tributo é cobrado em uma só etapa do processo produtivo.

² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 94.

Portanto, de acordo com essa sistemática, e em conformidade com o mecanismo de “dedução” ou “abatimento” adotado pelo legislador brasileiro, é assegurado ao contribuinte o direito de se creditar do ICMS anteriormente cobrado nas operações que tenham resultado na entrada de mercadoria, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.³

Desse modo, em regra, todo o ICMS devido nas operações anteriores pode ser creditado, observando, para tanto, as regras constantes na Lei Complementar nº 87/96, conforme será demonstrado com mais vagar nos tópicos seguintes.

3 Ativos imobilizados

3.1 Evolução legislativa

Após a CF/88, profundas mudanças foram feitas com relação à não cumulatividade do ICMS. A mais notável reside na opção da Carta Constitucional pelo crédito financeiro,⁴ dada a ampla forma como tratou o princípio da não cumulatividade. Como afirma Roque Carrazza:⁵

O direito à compensação está presente independentemente da origem dos créditos de ICMS. Melhor dizendo, o princípio da não-cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se, assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, no todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada.

No entanto, apesar do claro desígnio constitucional para a ampliação do regime da não cumulatividade, constantes restrições passaram a ser estabelecidas.

³ “Art. 20. 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 o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 mar. 2018).

⁴ “[...] aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo. 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, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo Malheiros, 1998, p. 274).

⁵ CARRAZZA, Roque. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 447.

O Convênio ICMS nº 66/88, extrapolando a autorização dada pelo ADCT,⁶ que permitia que os Estados legissem provisória e supletivamente sobre a matéria até o advento da lei complementar, estabeleceu normas que mitigaram a não cumulatividade ampla. Veja a redação do art. 31 do referido convênio:

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I – a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II – a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III – a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV – os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Entretanto, felizmente, após intenso debate jurídico, o Convênio nº 66/88 foi declarado inconstitucional, vindo, anos depois, a lei complementar (LC nº 87/96) para regulamentar a matéria.

A Lei Complementar nº 87/96 corroborou o intento constitucional de crédito amplo do ICMS, já que, em seu art. 20, reconheceu o direito das empresas de se creditarem do imposto decorrente das entradas de produtos destinados tanto ao seu uso ou consumo, quanto ao ativo permanente, dando, portanto, vasta autorização ao crédito nesse ponto. É ver:

Art. 20. 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 o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

⁶ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria” (BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 05 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm#adct. Acesso em: 29 mar. 2018).

Especificamente acerca do crédito de ICMS decorrente da aquisição de ativos permanentes, o aproveitamento, inicialmente, deveria observar a regra da redação originária do art. 20, §5º c/c art. 21, §§5º, 6º, 7º e 8º. Em síntese, escriturava-se 100% do crédito no momento da aquisição dos bens para compor o ativo permanente e, ainda:

- a) em caso de alienação antes de decorridos cinco anos de sua aquisição, o contribuinte deveria estornar o crédito aproveitado no momento do ingresso do ativo em seu estabelecimento. O estorno era da ordem de 20% (vinte por cento) por ano ou fração de ano que faltasse para completar o lustro;
- b) na hipótese de bens do ativo serem utilizados para a produção de mercadorias ou prestação de serviços isentos ou não tributados, o crédito inicialmente escriturado deveria ser parcialmente estornado; e
- c) após decorrido o prazo de cinco anos da entrada do bem do ativo no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito seria cancelado, interrompendo-se, por conseguinte, os estornos.⁷

Anos depois, a LC nº 102/00 modificou e tornou mais simples os preceitos da redação originária do art. 20, §5º da LC nº 87/96, revogando a regra de creditamento à vista com eventuais estornos *a posteriori*, além de determinar que o crédito decorrente da aquisição de ativos permanentes não alheios à atividade-fim da empresa deveria ser fracionado em 48 parcelas (alterando o prazo de 5 anos previstos anteriormente) e apropriado na proporção das saídas tributadas,⁸ de forma a atender o princípio da não cumulatividade. Essa passou a ser, pois, a regra.

Concomitantemente, consoante será detalhado mais abaixo, tendo em vista a grande complexidade do cálculo do crédito de ICMS pela aquisição de Ativos Permanentes, foram criadas regras de escrituração pelo CONFAZ, tal como o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

3.2 Conceito

O conceito de ativo imobilizado ou permanente advém da contabilidade e significa, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):⁹

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 335 e 336.

⁸ Equiparam-se às tributadas as saídas tanto para exportação quanto as de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

⁹ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 27*, de 26 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>. Acesso em: 19 mar. 2018.

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Ou seja, ativos imobilizados representam bens físicos destinados à manutenção das atividades da entidade. Esses bens compreendem, normalmente, edificações, veículos, imobilizações em andamento, móveis, utensílios e equipamentos, e são demonstrados pelo valor de custo, deduzida a depreciação.¹⁰

Na legislação, a classificação de tais bens está positivada no art. 179, IV da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), de acordo com a qual, na conta dos ativos imobilizados, devem ser registrados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Assim, todo bem corpóreo destinado à manutenção das atividades da empresa (inclusive os que estão na posse da companhia por força de *leasing*) são classificados na conta do ativo imobilizado.¹¹

Registre-se, ainda, que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) determina que tanto os bens adquiridos como as melhorias realizadas cuja vida útil ultrapasse um ano deverão ser ativados para fins de depreciação ou amortização.¹² Igualmente, o Parecer Normativo CST nº 2/84¹³ também trata as peças e partes de reposição como ativos imobilizados.

Em arremate, Misabel Derzi afirma que ativo imobilizado são todos os bens de capital, lentamente destrutíveis no tempo, e que servem de meio ou instrumento para a produção de outros bens.¹⁴

E é exatamente em virtude de serem *lentamente destrutíveis* que o legislador complementar encontra amparo para a regra de parcelamento do crédito de ativo imobilizado. Isso é, este parcelamento se resume, portanto, à depreciação

¹⁰ ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC*. São Paulo: Atlas, 2016.

¹¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 338.

¹² “Art. 301. [...] §2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado” (BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*. Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 29 mar. 2018).

¹³ “As contas que registrem recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do imobilizado, quando referidas partes e peças tiverem vida útil superior a um ano, devem ser classificadas no ativo imobilizado” (BRASIL. Parecer Normativo CST nº 2, de 15 de fevereiro de 1984. *Diário Oficial da União*. Brasília, 17 fev. 1987. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30880&visao=anotado>. Acesso em: 19 mar. 2018).

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Coleção Momentos Jurídicos*. Vol. I. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 29.

do bem, que ocorre ao decorrer de longos períodos. Nesse sentido, o contribuinte deve se apropriar, a cada mês, do montante proporcional ao consumo presumido (deterioração) do equipamento inserido em seu processo produtivo. Ao final do quadragésimo-oitavo mês, terá, então, aproveitado a integralidade do crédito admitido pela legislação (art. 20, §5º, LC nº 87/96).

4 O CIAP: controle de crédito de ICMS do Ativo Permanente

O Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP) foi instituído pelo Ajuste SINIEF 08/97 e, em 4 modelos diferentes, é um documento utilizado para cálculo do crédito mensal advindo da aquisição de bens para o ativo permanente:

Cláusula primeira. Fica instituído, para o contribuinte que adquirir bem para compor o ativo permanente, o documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, que deve ser utilizado nos modelos adiante indicados, conforme a data de aquisição do bem: (Nova redação dada ao *caput* da cláusula primeira pelo Ajuste SINIEF 03/01)

I – modelos A e B anexos, destinados à apuração do valor da base do estorno de crédito e do total do estorno mensal do crédito, relativamente ao crédito apropriado nos termos do art. 20, §5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em sua redação original;

II – modelos C e D anexos, destinados à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado, nos termos do art. 20, §5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, na redação dada pela Lei complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.

A razão de existir dos distintos modelos do CIAP decorre da alteração promovida pela LC 102/00 na LC nº 87/96, bem como em virtude da evolução tecnológica dos sistemas fiscais.

Isto é, os modelos A e B, anexos ao Ajuste SINIEF 08/97, eram utilizados para calcular o valor do crédito a ser estornado mensalmente, conforme procedimento previsto na redação originária do §5º do art. 20 da LC nº 87/96. A escolha pelo modelo a ser adotado (A ou B) era feita pela legislação estadual, podendo o contribuinte optar pelo modelo utilizado na unidade federada em que estiver localizada a sua matriz.¹⁵

Já os modelos C e D são utilizados para calcular o valor do crédito a ser aproveitado mensalmente, consoante as regras previstas na LC nº 87/96, alterada pela LC 102/00.

¹⁵ Ajuste SINIEF 08/97: Cláusula Primeira, §§2º e 3º.

Ressalte-se que, a partir de 01.01.2011, a escrituração dos modelos C e D do CIAP deve ser feita, obrigatoriamente, de forma virtual, por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD, de acordo com a Cláusula terceira, §5º do Ajuste SINIEF nº 02/2009.¹⁶ E, para a correta escrituração do CIAP na EFD, o contribuinte também deve se atentar às especificações técnicas para geração da Escrituração Fiscal Digital – EFD, previstas no Ato COTEPE/ICMS nº 9/08,¹⁷ especialmente, as regras atinentes ao preenchimento do Bloco G.¹⁸

Como visto, o CIAP foi criado por meio de um *Ajuste SINIEF*, ou seja, proposto pelo Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais. Estes ajustes, ou seja, normas, geralmente de natureza contábil, são instituídas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em conformidade com a competência prevista no Decreto nº 7.482/2011.¹⁹

Assim, tendo em vista que (i) a obrigatoriedade da escrituração do CIAP está prevista nos Ajustes SINIEF, instituído pelo CONFAZ; (ii) a LC nº 87/96 determinou, expressamente, que o direito de crédito está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação;²⁰ e (iii) os convênios e atos normativos, tal como o Ajuste SINIEF 08/97, são normas complementares, de acordo com o CTN,²¹ é recomendável, sob pena de glosa do crédito pela fiscalização e aplicação de multas, sempre aproveitar o crédito decorrente da aquisição de bens para o ativo imobilizado mediante a escrituração correta do CIAP, na forma prevista pelo CONFAZ.

¹⁶ “Cláusula terceira. A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.
[...]

§5º A escrituração do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, será obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2011” (BRASIL. Ajuste SINIEF nº 02, de 03 de abril de 2009. *Diário Oficial da União*. Brasília, 08 abr. 2009. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj_002_09. Acesso em: 29 mar. 2018).

¹⁷ Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2008/AC009_08. Acesso em: 23 mar. 2018.

¹⁸ Bloco G é o local, na Escrituração Fiscal Digital, onde são lançadas as informações relativas ao CIAP.

¹⁹ “Art. 33. Ao Conselho Nacional de Política Fazendária compete:

[...]

IV – promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF, para coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias; [...]” (BRASIL. Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2011/decreto-7482-16-maio-2011-610638-norma-actualizada-pe.html>. Acesso em: 29 mar. 2018).

²⁰ Art. 23, LC nº 87/96.

²¹ Art. 100, IV, CTN (Lei nº 5.172/66).

Nessa linha, alerta o Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro:

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – LIVRO FISCAL – CIAP – NÃO POSSUIR E NÃO ESCRITURAR. O direito ao crédito é condicionado a sua regular escrituração, nos prazos e condições estabelecidos na legislação, *ex vi* o disposto pelo artigo 23 da Lei Complementar n.º 87/1996, artigos 32, 33, §2º, e 34, da Lei n.º 2.657/1996, e artigo 30, do Livro I, e 91 a 97, do Livro VI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 27.427/2000. RECURSO DESPROVIDO. Auto de infração PROCEDENTE.²²

De todo modo, não podemos deixar de dizer que o CIAP é apenas uma obrigação acessória instituída para facilitar a fiscalização da correção do cálculo do crédito. Assim, por se tratar de uma obrigação acessória, caso, por outros meios que contenham as informações do CIAP, o Contribuinte puder comprovar a legitimidade do crédito de ICMS pela aquisição de ativos permanentes, não seria legítima a glosa do crédito.

É por isso que o próprio Ajuste SINIEF 08/97 autoriza a substituição do CIAP por outro livro que contenha as informações que cancelam os créditos lançados:

Cláusula sétima. Será permitida, relativamente à escrituração do CIAP: (Nova redação dada à cláusula sétima pelo Ajuste SINIEF 03/01)

[...]

III – a substituição, *a critério de cada unidade federada*, por livro ou similar que contenha, no mínimo, os dados do documento.

Ou seja, se o contribuinte puder comprovar a legitimidade do crédito de ICMS pela aquisição de ativos permanentes por outros livros que contenham as informações do CIAP, seria desnecessária a sua escrituração, caso haja autorização para tanto em cada unidade federada, conforme destaca o Ajuste SINIEF 08/97.

Nesse sentido, veja-se que, tratando-se de um dever apenas instrumental, o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, reformando a decisão de primeira instância que julgava procedente o auto de infração, ao argumento de que “a apresentação do CIAP é de fundamental importância para o controle fiscal do valor correto a ser lançado mensalmente, possibilitando ao Fisco conferências com relação à fração mensal 1/48 e em relação à proporcionalidade das saídas tributadas”, autorizou a manutenção do crédito mesmo sem a apresentação do CIAP, quando restar comprovado que não houve ausência de pagamento do imposto.²³ Confira-se fragmento do acórdão:

²² CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Recurso n.º 30.264 (23.885). Acórdão n.º 5.830. Relator Conselheiro Luiz Chor. Conselho Pleno. Julgado em 10 fev. 2010.

²³ Igualmente, o Conselho de Contribuintes do Piauí também determinou a realização de diligência fiscal para a apurar a legitimidade dos créditos, mesmo sem ter havido a escrituração do CIAP: “Buscando

[...] A recorrente alegou 'a suposta ausência de escrituração fiscal não ocorreu, pelo contrário a recorrente providenciou a correta escrituração do crédito apurado em seus livros no montante previsto no §10 do artigo 61 do RICMS/SP (Decreto nº 45.490/00), conforme notas fiscais de entrada e registros (fls. 312/318). E com base em tais documentos e de acordo com as normas do SPED, a impugnante realizou o cálculo daquilo que teria direito em razão da aquisição do ativo permanente, restando o valor apontado na planilha acostada as fls. 319/320'. (fls. 391). [...] Ainda que a escrituração do livro de registros próprio (CIAP) não tenha sido feita, trata-se de mero descumprimento de obrigação acessória não tendo havido falta de pagamento de imposto. Além disso, resta claro que a recorrente agiu de boa-fé, tanto que escriturou o imposto de maneira diversa. A recorrente preenche os requisitos para a aplicação do artigo 527-A do RICMS.²⁴

Em outro caso, no qual o contribuinte foi autuado em razão da existência de erros no cálculo do coeficiente de creditamento, o TIT/SP, ao analisar a defesa apresentada, recalculou o CIAP e, assim, manteve a glosa apenas do crédito que destoou do seu resultado, a despeito de ter constado diversos equívocos no CIAP, inclusive no modelo utilizado:

Inicialmente cumpre destacar que o contribuinte utiliza-se do CIAP modelo C, de acordo com a cláusula quarta do Ajuste Sinief 03/01, publicado no DOU de 12/07/2001, no entanto, a Portaria CAT 25/01 determina em seu artigo 1º, §1º, item 2, o uso do CIAP modelo 'D' pelos contribuintes de São Paulo. Apesar da previsão contida na legislação paulista, pode-se observar que no §3º, item 2 da citada Portaria é feita a ressalva de que o CIAP 'poderá ser substituído por livro que contenha, no mínimo, as mesmas informações desse documento' [...].

Tendo em vista a apuração incorreta dos coeficientes de creditamento por parte do Autuado, o Fisco então recalculou esses coeficientes para o período de janeiro/2013 a novembro/2014, conforme Demonstrativo X, utilizando-se dos valores informados em GIA.²⁵

esclarecimentos técnicos necessários à completa interpretação dos fatos, para efeito de aplicação da justiça fiscal, decidiu a Procuradoria Tributária recomendar a realização de diligência fiscal" (CCPI, acórdão nº 211/2013, do recurso voluntário nº 222/2009, Primeira Câmara Recursal, sessão realizada no dia 19 de novembro de 2013).

²⁴ TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO. Processo DRT-04 - 4079070/2016, TIPO DO RECURSO: ORDINARIO – DRT-04, AIIM: 4079070-8. 13ª CÂMARA JULGADORA. Data de publicação: 08 jun. 2017.

²⁵ TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO. Processo DRT-05 - 4071201/2016, TIPO DO RECURSO: ORDINARIO – DRT-05, AIIM: 4071201-1. 10ª CÂMARA JULGADORA. Data de publicação: 07 nov. 2016.

Também no Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro, o Conselheiro Ronaldo Redenschi, em voto vencido no acórdão nº 5.583, ressaltou que:

Contudo, com a devida vênia, assim não me parece, uma vez que o direito ao crédito, decorre do princípio da não-cumulatividade, inserto no artigo 155, §2º, II, §2º, I da Constituição Federal, não podendo ser restringido por simples norma atinente ao cumprimento de obrigação acessória. Com efeito, a escrituração do Livro CIAP se constitui em obrigação acessória, destinada ao controle na apuração e aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Não pode, assim, servir como instrumento para negar ou restringir o direito ao crédito do contribuinte, uma vez que, dessa forma, ter-se-ia a fruição de um direito subjetivo e material condicionada ao cumprimento de simples deveres acessórios.²⁶

Com efeito, nos procedimentos fiscalizatórios, erros no preenchimento do CIAP não podem motivar a integral descon sideração dos créditos de ICMS, mas, tão somente, a aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações acessória.

5 Cálculo: como deve ser apurado o valor do crédito de ICMS-Ativo Permanente a ser aproveitado

Como visto nos tópicos anteriores, para creditamento do ICMS decorrente da aquisição de ativos permanentes, deve-se observar todos os procedimentos formais previstos pelo CONFAZ e a regra do art. 20, §5º, da Lei Complementar nº 87/96 – o qual prescreve a forma de calcular o crédito aproveitável.

Em síntese, três diretrizes devem ser observadas para o cálculo mensal do crédito do imposto. São elas:

- a) a vedação de crédito sobre prestações isentas ou não tributadas. Para alcançar esta vedação, calcula-se o chamado “coeficiente de aproveitamento”, dividindo as “receitas oriundas de saídas tributadas pelo ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador), sejam estas tributadas ou não;
- b) o “coeficiente de aproveitamento” é multiplicado, então, pelo saldo acumulado de créditos (base de crédito a apropriar), composto por todos os créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens para o ativo permanente, tanto o ICMS normal, quanto o diferencial de alíquotas (pago quando a aquisição do ativo é interestadual); e
- c) a apropriação em razão de 1/48 (um quarenta e oito avos).

²⁶ CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Recurso Nº 33.092 (20.522), Acórdão Nº 5.583. Conselho Pleno. Sessão de 15 de abril de 2009.

Inicialmente, no que se refere ao “coeficiente de creditamento” (%), o contribuinte deve apurar o *total de saídas tributadas* e, assim, dividi-lo sobre o *total de saídas*. O objetivo desse cálculo é apurar o percentual de saídas tributadas pelo ICMS da Empresa, considerando as saídas totais (tributadas ou não). Isso porque, nos termos do art. 20, §3º, é vedado o crédito relativo à mercadoria quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto. Assim, em outras palavras, veda-se o aproveitamento dos créditos decorrentes da entrada de bens para o ativo permanente do Contribuinte na proporção das saídas tributadas:

$$\frac{\text{Saídas tributadas}}{\text{Saídas totais}} \text{ Percentual} \quad \equiv \quad \text{Percentual do crédito a ser aproveitado} \\ \text{(coeficiente de creditamento)}$$

Conforme se percebe, há uma relação diretamente proporcional entre o valor das saídas tributadas e o percentual de créditos a ser aproveitado – quanto maior for o primeiro, maior será o segundo. Ou seja, quanto mais operações tributadas a Empresa efetue, mais crédito de ICMS ela poderá aproveitar no seu Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

E, para apuração do total de saídas tributadas (numerador) e o total de saídas (denominador), fatores do referido “coeficiente de creditamento”, as seguintes premissas são importantes:

- a) para apuração do total de saídas (denominador), devem ser consideradas apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas relacionadas à atividade-fim do Contribuinte. Em outras palavras, no denominador devem constar as receitas, em princípio, sujeitáveis ao imposto (i.e., operações de circulação jurídica de mercadorias e prestações de serviços de transporte não municipal e de comunicação), ainda que – por força de exceções legais ou constitucionais (isenções ou imunidades) – aquele não seja efetivamente devido;
- b) além disso, para apuração do total de saídas tributadas (numerador) e também do total de saídas (denominador), devem ser excluídas as receitas decorrentes de atividades que não se relacionam com a atividade-fim da Empresa.

Quanto à regra do item “b” acima, a explicação é simples: em atenção à lógica da não cumulatividade, o cálculo para aproveitamento dos créditos no CIAP tem por objetivo apurar a proporção das saídas tributadas para, na mesma proporção, determinar o valor do crédito a ser aproveitado (aproveita mais crédito aquele que presta mais serviços tributados).

Partindo dessa lógica, é preciso considerar, para o cálculo do CIAP, apenas as operações que efetivamente se relacionam com o fato tributável. Por isso, é

importante distinguir os casos de materialidades que *não* são abarcadas pelo tributo estadual, dos casos em que as materialidades *são* abarcadas, mas não há pagamento do imposto por força de isenção ou imunidade.

Isto é, não se pode admitir a interpretação segundo a qual o art. 20, §5º, II, da Lei Complementar nº 87/96 utilizou a expressão “total das operações de saídas ou prestações efetuadas no período” como sinônimo de faturamento global da Empresa. A norma contida no dispositivo é menos abrangente, pois quer se referir *apenas* às receitas diretamente relacionadas à atividade-fim da Empresa.

Em verdade, a interpretação deve ser conjugada com a regra contida no §1º do art. 20 da LC nº 87/96, para a qual o aproveitamento dos créditos de ICMS resultantes das entradas com destino ao ativo permanente só é admitido se as mercadorias se relacionam com a atividade-fim do estabelecimento. Da mesma forma devem ser o divisor (saídas tributadas) e dividendo (total de saídas) que compõem o cálculo do coeficiente de creditamento.

Reprisa-se: essa exigência é corolário da não cumulatividade, princípio constitucional ordenador de toda a sistemática de compensação mensal entre débitos e créditos do imposto, pelo qual se mostra absolutamente desarrazoado que fatores estranhos à apuração do ICMS ocasionem a redução ilegítima dos créditos constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

Prosseguindo no cálculo, após apurar o coeficiente de creditamento (%), ele deve ser multiplicado pelo saldo total do crédito advindo do ativo permanente, o chamado “saldo acumulado”, ou “base de crédito a ser apropriado”, que é formado pela somatória do ICMS passível de apropriação, relativo à entrada do ativo permanente, acrescido, quando for o caso, do ICMS correspondente ao serviço de transporte e ao diferencial de alíquotas, vinculados à aquisição do bem, subtraindo-se desse somatório o valor do ICMS lá registrado quando ocorrer a alienação, a transferência, o perecimento, o extravio ou a deterioração do referido bem, ou, ainda, quando houver completado o quadriênio de sua utilização.²⁷

A regra detalhada acima advém do art. 20, §5º, V da LC nº 87/96, segundo o qual:

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.

²⁷ Cláusula quarta, IV, alínea “b”, item 3, Ajuste Sinief 08/97.

Registre-se que o saldo acumulado não sofre redução em função da apropriação mensal do crédito, somente se alterando com nova aquisição ou na ocorrência de alienação, transferência, perecimento, extravio, deterioração, baixa ou outra movimentação do bem.²⁸

Em seguida, multiplica-se o valor obtido pela razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), para, então, obter-se o montante de crédito que a lei permite ser apropriado no mês, conforme cálculo sintetizado abaixo:

Coeficiente de creditamento \times Saldo Acumulado \times 1/48 $=$ Valor a ser aproveitado mensalmente

6 Frequentes controvérsias entre fisco e contribuinte

Tendo em vista a complexidade do cálculo detalhado acima, são recorrentes as autuações fiscais por suposto recolhimento a menor de ICMS, em virtude do aproveitamento indevido de créditos decorrentes da aquisição de ativos permanentes.

Geralmente, a controvérsia advém de divergências na composição dos fatores do coeficiente de creditamento, visto que, conforme detalhado acima, não são todas as receitas que compõem o cálculo, mas, tão somente, aquelas relacionadas à atividade-fim da Empresa, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

Como exemplo, num caso paradigmático julgado no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, os Conselheiros, ao verificarem que o coeficiente de creditamento estava impactado por receitas alheias à atividade-fim do Contribuinte (juros, multas, parcelamentos, entre outros), bem como receitas de terceiros, determinou a reformulação do auto de infração, nos seguintes termos:²⁹

A reformulação ora promovida diz respeito tão somente a apuração do valor do coeficiente da relação entre o total das saídas tributadas em relação ao total das saídas para se determinar o valor mensal do crédito de ICMS a ser apropriado, mediante a exclusão de valores do total das saídas (valor contábil) e do total das saídas tributadas (base de cálculo) e adição de valores às saídas tributadas (base de cálculo), conforme explicitado a seguir:

Do total das saídas, ou seja, do valor contábil informado nos livros fiscais, e do total das saídas subtraídos os valores correspondentes aos:

1. Códigos tarifários de juros, encargos, multas, parcelamentos, refaturamentos etc., por não constituírem receitas de prestação de serviço de comunicação. Esses códigos e respectivos valores estão relacionados na planilha do Anexo 2C.

²⁸ Cláusula quarta, §1º, I, Ajuste Sinief 08/97.

²⁹ CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS. PTA nº 0100015400296. Reformulação de 09.03.2007.

2. Códigos tarifários de doações, anúncios fonados, assinatura de jornais, publicidades em lista etc., por serem cobranças feitas nas notas fiscais de serviço de telecomunicação para terceiros. Esses códigos e respectivos valores estão relacionados na planilha do Anexo 2D. [...].

Também nos casos de mera transferência de bens entre estabelecimento de mesmo titular, ou nas remessas para conserto e reparo,³⁰ por não serem hipóteses de incidência do ICMS,³¹ as receitas decorrentes dessas operações não podem impactar o cálculo do coeficiente de creditamento, sob pena de diminuição indevida do crédito a ser aproveitado. Isso porque, para que uma saída possa ser caracterizada como isenta ou não tributada, nos termos do inciso III, do §5º, do art. 20, da LC nº 87/96, é preciso que ocorra o fato gerador do ICMS (no caso exemplificado, a atividade mercantil com a mudança de titularidade da mercadoria), mas, por alguma razão jurídica, não haja tributação do ICMS. Assim, embora tais atividades sejam registradas contabilmente como saídas, por não fazerem parte da hipótese de incidência do ICMS, já que são apenas circulações físicas de mercadoria, elas não podem ser incluídas no total de saídas (denominador do coeficiente de creditamento).

Outro caso, igualmente frequente, advém das operações de interconexão entre empresas de telecomunicação (cessão onerosa de meios de rede). Nessa operação, de acordo com a sistemática de tributação adotada,³² como há cadeias de prestações de serviço, o recolhimento do ICMS fica concentrado no consumidor final. Por isso, a receita decorrente da prestação de serviço de comunicação entre as empresas de telecomunicação é registrada como “isenta, ou não tributada”.

Ao fazer isso, para que o cálculo do coeficiente de creditamento não fique irregularmente impactado, é necessário incluir, no total de saídas tributadas (numerador), a totalidade dessas receitas, já que, como visto, elas são tributadas e representam a atividade-fim das empresas de telecomunicação. Nesse sentido, diversos Tribunais Administrativos já verificaram a particularidade dessa operação e cancelaram autuações fiscais. Confira-se:

³⁰ Como exemplo: remessas de mercadoria para industrialização por encomenda, das devoluções de embalagens, das remessas para conserto, das saídas de bens em empréstimo, transferência de bens, etc.

³¹ A jurisprudência da 1ª Seção do STJ firmou-se no sentido de que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, entendimento este consolidado no verbete da Súmula 166 do STJ: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (STJ, REsp 762734/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2007, DJ 02/08/2007 p. 355).

³² Cláusula Décima do Convênio nº 126/98 e Convênio nº 17/2013.

Ceará:

A 2ª Câmara de julgamento determinou, por unanimidade de votos, a remessa do processo em epígrafe para Célula de Perícias e Diligências Fiscais a fim de que fossem procedidas as providências abaixo relacionadas, a fim de refazer os cálculos e demonstrativos, nos seguintes termos propostos pela Conselheira Relatora:

1. incluindo no numerador as receitas de interconexão e EILD como receitas tributadas.³³

Bahia:

As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência.³⁴

Rio de Janeiro:

[...] POR SE TRATAREM DE PRESTAÇÕES SUJEITAS A DIFERIMENTO, NO QUAL O PAGAMENTO DO IMPOSTO É ADIADO PARA UM MOMENTO POSTERIOR, MAS, EFETIVAMENTE, SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS, NÃO SE PODEM CONSIDERAR AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE CESSÃO DE MEIOS DE REDE COMO ANÁLOGAS ÀS OPERAÇÕES ISENTAS OU IMUNES. SENDO ASSIM, DEVE SER EXCLUÍDA DO LANÇAMENTO A PARCELA DE GLOSA DE CRÉDITO REFERENTE AOS SERVIÇOS DE INTERCONEXÃO.³⁵

O mesmo problema ocorre com as operações sujeitas à antecipação³⁶ e substituição tributária,³⁷ esta última tanto na modalidade regressiva,³⁸ quanto na progressiva.³⁹ Ou seja, também nesse caso, a receita não deixa de ser tributada, embora o recolhimento efetivo do tributo tenha sido feito por outrem. Por isso, tais receitas, ainda que registradas contabilmente como não tributadas, devem ser incluídas no numerador do coeficiente de creditamento. Veja que, ciente disso, no

³³ CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO ESTADO DO CEARÁ – CONAT/CE. Auto de infração nº 201300734-8. Relatora Agatha Louise Borges Macedo. 2ª Câmara. Julgado em 26 jan. 2015.

³⁴ CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL DA BAHIA – CONSEF/BA. AI nº 279468.0008/09-1. Acórdão nº 0077-04/11. Rel. Paulo Danilo Reis Lopes. 4ª Junta de Julgamento Fiscal. Julgado em 05 abr. 2011.

³⁵ CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Acórdão nº 11.543. AUTO DE INFRAÇÃO Nº 03.186.188-3, RECURSO Nº 31.664. Julgado em 20 fev. 2013. Publicado em 08 mar. 2013.

³⁶ Ocorre quando a legislação tributária impõe uma obrigação tributária antes da efetiva ocorrência do fato gerador.

³⁷ Ocorre quando um responsável integra a relação jurídico-tributária como devedor do tributo, sem possuir relação direta com o respectivo fato gerador.

³⁸ As pessoas que ocupam posições *anteriores* na cadeia de produção são substituídas por aquelas que ocupam posições posteriores.

³⁹ Pessoas ocupantes de posições *posteriores* das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributos, por aquelas que ocupam as posições anteriores.

Manual do Ativo Permanente, Uso ou Consumo editado pela Secretaria de Fazenda do Estado do Pernambuco,⁴⁰ é orientado, aos Fiscais, que as referidas receitas devem ser consideradas como saídas tributadas:

IMPORTANTE:

Lei nº 15.730/2016, art. 20-C, § 2º, II.

Para efeito de cálculo da proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período, deve-se observar:

- equiparam-se às tributadas as saídas e prestações destinadas ao exterior e as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;
- as saídas relativas a mercadorias sujeitas à antecipação tributária com liberação, inclusive substituição tributária, também são consideradas saídas tributadas;
- nas saídas com redução de base de cálculo, será considerada como operação não tributada a parcela correspondente às saídas objeto da redução;
- as saídas com suspensão ou com diferimento.

Registre-se que, diante de recorrentes autuações indevidas, o Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 053/2013, que trata especificamente da correta maneira de se realizar o cálculo ora questionado. Este documento traz diversas regras úteis para a realização do cálculo, tal como as exemplificadas abaixo:

2 – Na apuração dos valores referentes às operações de saídas e prestações tributadas, ressalvadas as hipóteses referidas no item 4, devem ser computados os valores:

2.1 – das operações de saídas e prestações tributadas pelo regime de tributação normal e pelo regime de substituição tributária por antecipação ou diferimento; [...]

4 – Não devem ser computados no valor total das operações de saídas ou prestações do período nem no valor das operações de saídas e prestações tributadas:

4.1 – transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado;

4.2 – saídas definitivas de bens do ativo permanente, em virtude de desincorporação ou baixa do ativo fixo;

4.3 – transferências de material de uso e consumo;

4.4 – outras saídas que não tenham caráter definitivo, quando não há transferência de titularidade, exceto transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa; [...].

⁴⁰ Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Novo%20regulamento%20ICMS/Informativos%20a%20partir%20de%2001.10.2017/ATIVO%20PERMANENTE%20USO%20OU%20CONSUMO.pdf>. Acesso em: 26 fev. 2019.

Outrossim, em relação ao saldo acumulado, as autuações mais habituais são decorrentes da saída temporária de bens do ativo imobilizado em razão de contrato de comodato e locação. Nesses casos, a Fiscalização entende que houve baixa, ou desmobilização do ativo e, por isso, consoante a regra do art. 20, §5º, V na LC nº 87/96, autuam os contribuintes por deixar de estornar o crédito de ICMS do saldo acumulado de créditos a apropriar.

O Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de se manifestar sobre essa questão e, na oportunidade, destacou que, nas saídas em comodato, os bens não deixam de integrar o patrimônio do contribuinte.⁴¹ Confira-se fragmento da ementa:

[...] 3. Se os equipamentos são cedidos em comodato, não se pode falar em 'saída', sob a perspectiva da legislação do ICMS, entendida como circulação de mercadoria com transferência de propriedade. Nesse caso, os bens não deixam de integrar o patrimônio do contribuinte.

4. Portanto, a hipótese dos autos não se subsume aos arts. 20, §3º, I, e 21, I, da LC 87/1996, o que permite a conclusão pela possibilidade de manutenção do crédito de ICMS. Se não havia o dever de estornar, afigura-se indevida a autuação. No mesmo sentido: RMS 24.911/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/8/2012.

5. Recurso Especial provido.⁴²

Dessa forma, resta claro que, mesmo cedido em comodato, o bem continua a integrar o ativo imobilizado.

Para mais, conforme já aventado no tópico 4, um dos principais litígios atuais decorrem do entendimento da fiscalização de que erros do preenchimento do CIAP podem inviabilizar o creditamento. Alguns Tribunais Administrativos, como o da Paraíba, chegam a afirmar que o direito ao crédito fiscal de ICMS referente às aquisições para o ativo permanente trata-se de um benefício fiscal e que, por isso, o descumprimento da obrigação acessória suscita em perda do direito ao benefício.⁴³

⁴¹ No mesmo sentido, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança nº 24.911/RJ. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, 26 set. 2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701960672&dt_publicacao=26/09/2012. Acesso em: 29 mar. 2018.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.307.876/SP. Rel. Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. *Diário da Justiça eletrônico*. Brasília, 15 fev. 2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200205080&dt_publicacao=15/02/2013. Acesso em: 29 mar. 2018.

⁴³ CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DA PARAÍBA. PROCESSO Nº 109.899.2016-0, Recursos HIE/VOL/CRF nº 048/2017. Relatora Conselheira Thais Guimarães Teixeira. Julgado em 30 ago. 2017.

Todavia, cabe destacar novamente que o CIAP é apenas uma obrigação acessória instituída para facilitar a fiscalização da correição do cálculo do crédito advindo da aquisição de ativos permanentes, já que se trata de um cálculo complexo que perdura por 48 meses. Em regra, a fiscalização deve se pautar pela busca da verdade material. Assim, nos procedimentos fiscalizatórios, erros no preenchimento do CIAP não poderiam motivar a integral desconsideração dos créditos de ICMS, mas, tão somente, a aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Outra questão que também acarreta muita discórdia entre contribuintes e fisco decorre da forma de contar o prazo decadencial para o efetivo creditamento das parcelas de crédito advindas das entradas de bens para o ativo permanente. Isso porque, no tocante à contagem do prazo decadencial, o art. 23, parágrafo único, da LC nº 87/96 dispõe que o contribuinte poderá se apropriar dos créditos de ICMS no curso de cinco anos, contados da data da emissão do documento no qual o valor tenha sido destacado. Há de se ter em mente, todavia, que o dispositivo foi escrito antes das modificações introduzidas pela LC nº 102/00, quando a compensação dos créditos relativos ao ativo imobilizado ainda podia ser feita integral e imediatamente após a compra do bem.

Com as alterações promovidas pelo mencionado diploma, o *dies a quo* eleito pelo art. 23, parágrafo único, da LC nº 87/96 tornou-se incoerente com a sistemática dos créditos do ativo fixo. Sendo a decadência a inércia no exercício de um direito ao longo de período fixado na legislação, o prazo só pode correr a partir de quando viável tal exercício, jamais antes. Em outras palavras, só há inércia quando há possibilidade de agir, o que não ocorre com todas as parcelas do crédito de ativo permanente no momento de aquisição do bem.

Portanto, adotado literalmente, o prazo do art. 23 da LC nº 87/96 conduziria ao absurdo de garantir, somente, o escasso período de um ano para a tomada do crédito concernente à quadragésima-oitava parcela. Teria andado melhor o legislador complementar se tivesse estipulado o quinquênio decadencial para a “escrituração” do crédito pelo contribuinte e não para a “utilização” desse mesmo crédito, como constou da norma.⁴⁴

A única solução razoável, desse modo, é a contagem do lustro decadencial para cada fração separadamente, mantendo-se assim integralmente o período de cinco anos para cada parcela. Todavia, apesar de ainda serem bem escassas as opiniões legais sobre a matéria,⁴⁵ o entendimento acima não foi compartilhado

⁴⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 348.

⁴⁵ Gustavo Brigagão, num artigo publicado no portal Conjur, afirmou que “a determinação constante do parágrafo único do artigo 23 da LC 87/1996 só pode ser interpretada como prazo para que o contribuinte faça o registro na sua escrita fiscal, e jamais para a efetiva utilização do crédito, o que, como visto, independe da sua vontade” (Artigo disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-05/consultor-tributario-regras-decadencia-creditos-icms>. Acesso em: 26 fev. 2019).

pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, em resposta à Consulta nº 226/07:⁴⁶

O aproveitamento do crédito deverá ser efetuado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, por determinação contida no inciso I, §5º, art. 20 da Lei Complementar supracitada, observados os requisitos previstos no §5º do referido art. 66. Para efeitos de contagem do prazo decadencial quinquenal, deverá ser considerada a data de emissão do documento fiscal relativo ao bem adquirido, nos termos do parágrafo único do art. 23 da lei complementar nº 87/96. O fato do creditamento ter-se iniciado a destempo ou da apropriação ser parcelada não autoriza mudança no marco inicial de contagem do prazo decadencial.

Por fim, é sabido que existe vedação expressa, plasmada no art. 20, §1º da LC nº 87/96, ao creditamento do ICMS relativo a mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”. Por isso, frequentemente, os Fiscos Estadual, fazendo uma interpretação subjetiva e, muitas vezes, sem respaldo técnico acerca do negócio, autuam as Empresas e glosam o crédito escriturado.

Ocorre que, o conceito de bens alheios à atividade empresarial abarca apenas aqueles que passam ao largo de serem úteis, ainda que de forma indireta, ao processo de produção, comercialização ou prestação de serviço. Se há alguma utilidade para a atividade empresarial, direta ou indireta, a vedação do crédito é ilegal.

Como exemplo, computadores são bens fundamentais para o funcionamento de todo e qualquer estabelecimento, ainda que não empregados na linha de produção, e sua utilização na área administrativa e financeira é fundamental para que a atividade empresarial tenha seu curso regular. Nesse sendeiro, não é lícito restringir o direito do contribuinte, sob pena de ferimento à LC nº 87/96, que somente impede o creditamento quando o bem for empregado em fim alheio ao do estabelecimento.

Igualmente, os materiais utilizados na construção de imóveis, quando feitos por contribuinte de ICMS para integração em seus imóveis, destinam-se ao ativo permanente do estabelecimento (*vide* regra do art. 301 do RIR, que determina a contabilização dessas despesas como ativo permanente). Além disso, os materiais utilizados para manutenção da planta de operações (partes e peças de reposição), cujo prazo de vida útil for igual ou superior a 1 (um) ano, representam

⁴⁶ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Diretoria de Orientação e Legislação Tributária. Consulta nº 226 de 21.01.2007. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb>. Acesso em: 26 fev. 2019.

custos e devem ser adicionados ao ativo imobilizado (art. 179 da Lei 6.404/64 e PN CST nº 2/1984⁴⁷). Ao analisar essa questão, a Decisão Normativa CAT nº 1 de 07/11/2000,⁴⁸ emitida pela SEFAZ/SP, concluiu que:

18. Diante de todo o exposto, em conclusão, temos as seguintes condições para o aproveitamento, como crédito, do imposto pago nas aquisições de partes e peças destinadas às situações retratadas no item 1 retro:

- a) os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC nº 102/2000;
- b) sejam as partes e peças classificadas no Ativo Imobilizado;
- c) sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96, alterada pelas LCs nºs 99/99 (de 20.12.99) e 102/2000 (de 12.07.2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS – RICMS.

Destarte, não é lícito restringir o direito do contribuinte, sob pena de ferimento à LC nº 87/96, que somente impede o creditamento quando o bem for empregado em fim alheio ao do estabelecimento.

7 Conclusão

Como visto, com base no princípio da não cumulatividade, que norteia a tributação pelo ICMS, a LC nº 87/96 prevê o creditamento do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de bens destinados ao ativo imobilizado.

Para tanto, deve-se observar o disposto no §5º da LC nº 87/96 que instituiu diversas regras a serem observadas pelos Contribuintes, e que, em síntese, autorizaram o creditamento do ICMS apenas de bens não alheios à atividade-fim do Contribuinte, na proporção das saídas tributadas e fracionado em 48 parcelas.

Além disso, como o aproveitamento do crédito se prolonga por 48 meses, em uma dinâmica diferenciada dos demais créditos, o Contribuinte, além da escrituração normal do documento de aquisição, deve preencher o “Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente” (CIAP) e, atualmente, informá-lo na “Escrituração

⁴⁷ As contas que registrem recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do imobilizado, quando referidas partes e peças tiverem vida útil superior a um ano, devem ser classificadas no ativo imobilizado.

⁴⁸ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT nº 01, de 07 de novembro de 2011. *Diário Oficial do Estado*. São Paulo, 08 nov. 2000. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=167034>. Acesso em: 28 mar. 2018.

Fiscal Digital” (EFD), para sua devida apuração – observadas todas as regras atinentes a esta obrigação acessória, sob pena de inibir o creditamento e sujeitar o Contribuinte a multas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

De todo modo, como demonstrado no presente trabalho, o CIAP e as demais formalidades editadas pelo CONFAZ são apenas obrigações acessórias instituídas para facilitar a fiscalização da correição do cálculo do crédito. Com efeito, caso, por outros meios que contenham as informações do CIAP, o Contribuinte possa comprovar a legitimidade do crédito de ICMS pela aquisição de ativos permanentes, não seria legítima a glosa do crédito pelos Fiscos Estaduais.

Entretanto, à míngua de precedentes administrativos e judiciais sobre a matéria, recomenda-se que o Contribuinte sempre observe e cumpra todas as obrigações acessórias que atestam a legitimidade do aproveitamento dos créditos, a fim de evitar inesperadas autuações fiscais.

Calculation of VAT-tax credits from fixed assets acquisitions: CIAP and the correct interpretation of article 20, §5º, LC 87/96

Abstract: Fill the “CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente)” is a considerable problem to the Companies when they need to credit VAT-tax from acquisitions of fixed assets, due to difficulty in tax law interpretation, as well an existence of various ancillary obligations. Considering this scenario, the present article proposes to study the legislative evolution about VAT-tax credits from acquisition of fixed assets and its correct conceptualization in order to clarify how to calculate the credit appropriately and learn to comply with all ancillary obligations.

Keywords: ICMS; Non-cumulativity; fixed assets; CIAP; Credit; Ancillary obligations.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC*. São Paulo: Atlas, 2016.

BRASIL. Parecer Normativo CST nº 2, de 15 de fevereiro de 1984. *Diário Oficial da União*. Brasília, 17 fev. 1987. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30880&visao=anotado>. Acesso em: 19 mar. 2018.

BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 05 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm#adct. Acesso em: 29 mar. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 mar. 2018.

BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*. Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 29 mar. 2018.

- BRASIL. Ajuste SINIEF nº 02, de 03 de abril de 2009. *Diário Oficial da União*. Brasília, 08 abr. 2009. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj_002_09. Acesso em: 29 mar. 2018.
- BRASIL. Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. *Diário Oficial da União*. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2011/decreto-7482-16-maio-2011-610638-norma-Atualizada-pe.html>. Acesso em: 29 mar. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança nº 24.911/RJ. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, 26 set. 2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701960672&dt_publicacao=26/09/2012. Acesso em: 29 mar. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.307.876/SP. Rel. Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. *Diário da Justiça eletrônico*. Brasília, 15 fev. 2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200205080&dt_publicacao=15/02/2013. Acesso em: 29 mar. 2018.
- CARRAZZA, Roque. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 27, de 26 de junho de 2009*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>. Acesso em: 19 mar. 2018.
- CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS. *PTA nº 0100015400296*. Reformulação de 09 mar. 2007.
- CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL DA BAHIA – CONSEF/BA. *AI nº 279468.0008/09-1*. Acórdão nº 0077-04/11. Rel. Paulo Danilo Reis Lopes. 4ª Junta de Julgamento Fiscal. Julgado em 05 abr. 2011.
- CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Recurso Nº 33.092 (20.522)*, Acórdão Nº 5.583. Conselho Pleno. Sessão de 15 de abril de 2009.
- CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Recurso nº 30.264 (23.885)*. Acórdão nº 5.830. Relator Conselheiro Luiz Chor. Conselho Pleno. Julgado em 10 fev. 2010.
- CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Recurso nº 31.664*. Acórdão nº 11.543. Auto De Infração nº 03.186.188-30. Julgado em 20 fev. 2013. Publicado em 08 mar. 2013.
- CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DA PARAÍBA. *PROCESSO Nº109.899.2016-0*, Recursos HIE/VOL/CRF n.º 048/2017. Relatora Conselheira Thais Guimarães Teixeira. Julgado em 30 ago. 2017.
- CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO ESTADO DO CEARÁ – CONAT/CE. *Auto de infração nº 201300734-8*. Relatora Agatha Louise Borges Macedo. 2ª Câmara. Julgado em 26 jan. 2015.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Coleção Momentos Jurídicos*. Vol. I. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo Malheiros, 1998.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Diretoria de Orientação e Legislação Tributária. Consulta nº 226 de 21.01.2007. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb>. Acesso em: 26 fev. 2019.
- SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT nº 01, de 07 de novembro de 2011. *Diário Oficial do Estado*. São Paulo, 08 nov. 2000. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=167034>. Acesso em: 28 mar. 2018.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA. Instrução Normativa nº 053/2013 da Superintendência de Administração Tributária do Estado da Bahia. Publicada no *Diário Oficial do Estado da Bahia* de 19 e 20/10/2013.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO. *Processo DRT-05 – 4071201/2016*, TIPO DO RECURSO: ORDINARIO - DRT-05, AIIM: 4071201-1. 10ª CÂMARA JULGADORA. Data de publicação: 07 nov. 2016.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO. *Processo DRT-04 - 4079070/2016*, TIPO DO RECURSO: ORDINARIO - DRT-04, AIIM: 4079070-8. 13ª CÂMARA JULGADORA. Data de publicação: 08 jun. 2017.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Marina Soares. Apuração de créditos de ICMS pela aquisição de ativos imobilizados: CIAP e o alcance do art. 20, §5º da LC 87/96. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte, ano 03, n. 05, p. 215-238, jan./jun. 2019.
