

O SALDO CREDOR DE IPI E SEUS POSSÍVEIS EFEITOS CONTÁBEIS

Fernanda Possebon Barbosa

Advogada especializada em consultoria relacionada a tributos indiretos. Mestranda em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Material pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Créditos de IPI e a formação do saldo credor 3 Prazos para escrituração e utilização do saldo credor 4 Referências.

RESUMO: O presente estudo discorrerá sobre os efeitos tributários e contábeis que o saldo credor de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) gera aos contribuintes desse imposto, utilizando-se da integração da ciência do Direito com a ciência contábil. Por fim, serão analisadas decisões administrativas e judiciais proferidas sobre a matéria.

PALAVRAS-CHAVE: IPI. Saldo credor. Direito tributário. Contabilidade. Jurisprudência.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo objetiva analisar os efeitos tributários que o saldo credor de IPI gera aos contribuintes do referido imposto, utilizando-se da integração da ciência do Direito com a ciência contábil¹. Serão objeto de análise também as decisões administrativas e judiciais proferidas sobre a matéria.

Inicialmente, é importante pontuar que há muitos estudos que se ocupam da citada relação (Direito/Contabilidade) no âmbito dos tributos tidos como diretos, a exemplo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), havendo uma

1. A respeito da integração entre o Direito e a Contabilidade, recomendável a leitura do artigo "Cibernética jurídica: entre o direito tributário e a contabilidade" (MCNAUGHTON, Charles W; JESUS, Diógenes Teófilo de; SUKAR, Rayane Dornelas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, ano 5, v. 26, p. 13-36, set./out. 2020).

escassez de material sobre o assunto quando se trata dos tributos denominados indiretos².

Contudo, à medida que os tributos indiretos revelam disponibilidades patrimoniais do contribuinte, como se verá mais adiante, a sua análise sob a ótica contábil e seus possíveis efeitos irradiados no âmbito tributário se faz imprescindível.

2 CRÉDITOS DE IPI E A FORMAÇÃO DO SALDO CREDOR

Uma das características mais relevantes do IPI é o fato de que o imposto é não cumulativo, o que se alcança compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, nos termos estabelecidos pelo art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal³. O direito ao crédito derivado da não cumulatividade está, portanto, não apenas garantido pelo Texto Maior, como também pela legislação ordinária e por regulamentos aplicáveis à incidência e à apuração do imposto.

A Lei n. 4.502/1964, que trata da incidência do IPI, dispõe sobre a apuração do imposto, nos seguintes termos, *verbis*:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

Assim, quando da aquisição de uma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem (insumos) pelo valor de R\$ 110,00⁴, o registro contábil dessa compra, considerando a não cumulatividade inerente do IPI, pode ser assim representado:

-
2. FERNANDES, Edison Carlos; GOMES, Márcia dos Santos. Análise do ICMS no direito contábil. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **ICMS**: questões práticas. São Paulo: MP Editora, 2017. p. 91-108.
 3. Constituição Federal: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV – produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]".
 4. Por ser o IPI um imposto que incide "por fora", seu valor deve ser adicionado ao valor total da nota fiscal.

Insumo	\$110,00
IPI	\$10,00
Valor Total da Nota Fiscal	\$110,00

Banco	
	110 (1)
IPI a recuperar	
(2) 10	
Estoque	
(1) 100	

Tem-se assim que o imposto pago quando da aquisição corresponde a um ativo, pois "compreende recursos controlados por uma entidade e dos quais se esperam benefícios econômicos futuros"⁵, uma vez que esse valor, a princípio, será utilizado para o pagamento do imposto pago no momento devido, regra geral, quando da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial⁶.

Mais adiante, o Regulamento do IPI (aprovado pelo Decreto n. 7.212/2010 – RIPI/2010) trata da forma mais comum da utilização desse crédito, que se dá no momento em que o contribuinte apura o imposto devido, realiza seu lançamento por homologação e o respectivo pagamento, da seguinte forma, *verbis*:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I – o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

5. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2018. p. 2.

6. Nesse exemplo, o custo de aquisição corresponde a R\$ 100,00, nos termos do item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1).

- II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou
- III – a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Portanto, em breves (e superficiais) linhas, a apuração dos créditos de IPI, decorrentes da não cumulatividade, se dá por meio da verificação do valor do imposto pago, no momento da entrada de insumos no estabelecimento do contribuinte, e da escrituração em sua contabilidade e controles do IPI. Ao promover suas saídas tributadas, o contribuinte fará um encontro de contas no qual avaliará o valor do seu débito do imposto (base de cálculo \times alíquota) e a quantidade de créditos (de entrada) que tem contabilizados, abatendo-os do montante a pagar. O valor final derivado desse encontro de contas é o montante que o contribuinte deverá desembolsar (monetário) para pagar o imposto devido no período.

Ocorre que, da dinâmica da apuração do imposto, dependendo também dos produtos adquiridos e produzidos pelo contribuinte, bem como dos montantes de IPI devidos em cada uma de suas operações (levando em conta, também, eventuais benefícios fiscais que reduzem sua carga tributária), é possível que o contribuinte apure o chamado "saldo credor".

Saldo credor, como o próprio nome indica, nada mais é do que manter em sua escrita fiscal um volume de créditos de não cumulatividade superior àquele utilizado a cada mês, que é mantido (e acumulado) na contabilidade para utilização em períodos subsequentes⁷ – daí a denominação "saldo credor". Esse montante poderá, ainda, ser objeto de pedido de restituição, especialmente nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei n. 9.779/1999⁸.

7. RIPI/2010: "Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º.

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil".

8. Lei n. 9.779/1999: "Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73

Importa notar, portanto, que o contribuinte tem dois momentos distintos em que deve se preocupar com eventual prazo legal em relação aos créditos de não cumulatividade de IPI a que faz jus: prazo para promover a escrituração dos créditos derivados das entradas tributadas pelo IPI (formando o saldo em sua contabilidade e escrita fiscal), e o prazo para utilizar esse saldo que, como visto, poderá ocorrer por meio da própria apuração do imposto (créditos x débitos nas saídas), ou através de apresentação de pedido de restituição às autoridades fiscais federais.

A questão dos prazos aplicáveis a cada uma dessas etapas de apuração e utilização dos créditos do IPI será mais detidamente analisada doravante.

3 PRAZOS PARA ESCRITURAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR

A legislação tributária, em especial a que cuida do IPI, não estabelece expressamente quaisquer prazos específicos para que o contribuinte exerça seu direito de contabilizar créditos do imposto, a que faça jus em razão da entrada de produtos tributados pelo imposto em seu estabelecimento⁹, derivados do princípio da não cumulatividade.

Da mesma forma, não há previsão expressa para o prazo que o contribuinte tem para utilizar o saldo credor escriturado. Embora a legislação permita expressamente que o saldo seja "carregado" de um mês para o outro na escrita fiscal do contribuinte, não estabelece um prazo limite para que esses créditos sejam utilizados – seja na apuração regular do imposto, vale dizer, mês a mês quando o contribuinte promove o encontro dos débitos (saídas tributadas) com os créditos (entradas e saldo credor porventura existente), seja para a apresentação de pedido de restituição, regulamentado pela Lei n. 9.430/1996.

Diante da ausência de normas que expressamente tratem do tema, o Fisco Federal mantém entendimento segundo o qual o contribuinte possui apenas cinco anos (a contar da entrada do produto tributado no estabelecimento do contribuinte) para registrar o crédito do IPI em sua escrita, e também, os mesmos cinco anos, para utilizar esse crédito – seja na apuração do imposto, seja por meio de protocolo de pedido de restituição.

A posição adotada pela Receita Federal é bastante restritiva, conforme se constata da análise da Solução de Consulta n. 369/2017, por meio da qual o Fisco

e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda".

9. O artigo 446 do RIPI/2010 trata do prazo de escrituração do documento fiscal, mas não do crédito de IPI.

Federal manifesta seu claro entendimento de que o contribuinte tem apenas cinco anos, contados da entrada do bem em seu estabelecimento, para aproveitar os créditos de IPI. Confirmam-se os seguintes trechos da decisão em comento, que evidencia tal entendimento:

14. É importante aqui não confundir o direito ao crédito propriamente dito com as suas diferentes formas de utilização. Verifica-se que o direito creditório advém da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado. É a partir dessa data que começa a correr o prazo prescricional.

15. Por outro lado, o crédito do IPI pode ser utilizado de diferentes formas, a saber: compensação com o próprio imposto, pedido de ressarcimento ou mesmo compensação com outros tributos federais, nos termos do art. 11 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999: [...]

16. Assim, mesmo que não seja possível de imediato o pedido de ressarcimento ou compensação com outros tributos, o direito ao crédito nasce com a efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado e seu prazo prescricional já terá começado a contar, até porque o crédito do IPI, como visto, pode, desde sua escrituração, ser utilizado para compensação (dedução) com os débitos do próprio imposto. [...]

18. Sendo assim, pode-se concluir que **seja qual for a forma de utilização do crédito básico do IPI, o prazo prescricional para o exercício deste direito é de cinco anos, contados da data de entrada da matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no estabelecimento industrial ou equiparado.** [...]

21. Respondendo, portanto, às questões trazidas pela consulente, os créditos com mais de cinco anos contados da data de entrada da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem no estabelecimento industrial ou equiparado estão prescritos e não podem mais ser utilizados, seja para abater o próprio imposto, seja para ressarcimento ou compensação com outros tributos federais, motivo pelo qual devem ser estornados do livro de apuração do IPI, modelo 8.

Da leitura da íntegra da decisão em destaque observa-se que a Receita Federal reconhece que nem à escrituração do crédito, nem à sua utilização (ainda que via restituição), aplica-se o art. 168 do Código Tributário Nacional¹⁰ – pois esse dispositivo trata do prazo prescricional para recuperação de tributo pago

10. "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

indevidamente ou a maior (ou seja, créditos tributários decorrentes de indébitos, o que não é o caso do saldo credor de IPI). O órgão limita a escrituração e o aproveitamento dos créditos em questão a cinco anos, contados da data da entrada do produto no estabelecimento do contribuinte, com fundamento no que determina o art. 1º do Decreto n. 20.910/1932, *verbis*:

Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

O dispositivo em questão estabelece um prazo geral para direitos ou ações, a serem exercidos contra a Fazenda, que não possuam prazo específico estabelecido pela legislação de regência.

No entanto, a Receita Federal aplica o prazo do citado Decreto n. 20.910/1932 como prazo único, tanto para o exercício do direito à escrituração do crédito, como também para que o contribuinte aproveite o crédito, seja na apuração, seja via pedido de restituição. Há, contudo, a possibilidade de entender-se que se trata de direitos distintos: escriturar e aproveitar e, assim, não haveria de ser aplicado um único prazo concomitante, mas subsequente. Isso na premissa de que, em relação ao aproveitamento do saldo credor devidamente escriturado, há um prazo a ser observado.

Sobre o tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em algumas de suas decisões segue a mesma linha do posicionamento da Receita Federal, manifestando-se pela aplicabilidade do prazo de cinco anos, estabelecido pelo Decreto n. 20.910/1932, concomitantemente, para a escrituração e o aproveitamento dos créditos de IPI (na apuração ou via pedido de restituição). É o que se constata da análise de decisão proferida em caso que julgava o prazo para aproveitamento de créditos de não cumulatividade de PIS e COFINS que, embora tratasse das contribuições, faz menção à aplicação do prazo em tela aos créditos escriturais em geral, inclusive os de IPI. Veja-se:

CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. PRAZO. CINCO ANOS.

Nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, o direito de aproveitamento dos créditos escriturais fica sujeito ao prazo de cinco anos, a contar da data de aquisição do bem ou serviço prestado e passível de creditamento, nos termos da legislação vigente (CARF, 3ª Seção, Acórdão 3302006.239, sessão de 28.11.2018).

Por outro lado, há posicionamento do CARF no sentido de que não se aplica o prazo prescricional de cinco anos para a utilização do saldo credor, seja pela ausência de previsão expressa para tanto, seja pela impossibilidade operacional de se promover a glosa de saldos que são transferidos ao final de cada trimestre de apuração (devido à autorização legal). Nesse sentido, são os trechos da decisão abaixo transcrita:

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI REGULARMENTE ESCRITURADO. SALDO CREDOR TRANSFERIDO PARA O PERÍODO SEGUINTE. APROVEITAMENTO. PRAZO.

O legítimo saldo credor de IPI apurado em um período, decorrente de crédito presumido ou crédito básico regularmente escriturado, é sempre e irrestritamente utilizável para deduzir o IPI devido pelas saídas de produtos do estabelecimento do contribuinte nos períodos subsequentes, independente de prazo. [...]

Recurso Voluntário Provido em Parte (CARF, 3ª Seção, Acórdão 3302-002.831, **DOU** 06.02.2015).

No acórdão acima mencionado, o voto vencedor, que afastou a aplicação do Decreto n. 20.910/1932 em relação ao aproveitamento do saldo credor, fundamentou o posicionamento do órgão nos seguintes termos, *verbis*:

Defende a Autoridade Lançadora, no que foi acompanhada pelo Ilustre Conselheiro Relator, que os créditos (presumido ou básico) de IPI legitimamente escriturados no LRAIPI devem ser aproveitados, via dedução de débitos do IPI, no próprio LRAIPI, no prazo de 05 (cinco) anos, contado da entrada da MP/ME/PI no estabelecimento do contribuinte, por força do que determina o art. 1º do Decreto n.º 20.910/1932, abaixo reproduzido: [...]

Para chegar a essa conclusão, referidas autoridades partem da presunção de que os créditos de IPI, legitimamente escriturados no LRAIPI, se constituem em "dívidas passivas da União" executáveis e, como tal, devem ser exigidas da União no prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da entrada da MP/ ME/PI no estabelecimento do contribuinte.

Data vênha, não posso concordar com tal raciocínio porque representa uma inovação relevantíssima na sistemática da não cumulatividade do IPI, não prevista em Lei. Isso porque não existe, na legislação do IPI, nenhuma norma que prevê a segregação, por período de entrada da MP/ME/PI, do saldo credor transferido para o período seguinte, para fins de limitar, no tempo, a utilização do referido saldo credor na conta gráfica do IPI, consignada no LRAIPI.

A legislação do IPI diz, secamente, que o saldo credor de um período de apuração será transferido para o período de apuração seguinte (art. 195, § 1º, do RIPI/2002), sem nenhuma restrição para a dedução dos débitos apurados no dito período seguinte, a exemplo da imposta pela Autoridade Lançadora.

Houvesse a restrição pretendida pelo Fisco, deveria existir regra de aproveitamento dos créditos transferidos para o período de apuração subsequente. Em outras palavras, o contribuinte precisaria saber qual a forma, a maneira, a metodologia de utilizar o saldo credor transferido do período anterior, a exemplo dos métodos conhecidos como PEPS e como custo integrado. [...]

Em outras palavras, o legítimo saldo credor de IPI apurado em um período é sempre e irrestritamente utilizável para deduzir o IPI devido pelas saídas de produtos do estabelecimento do contribuinte.

Em conclusão, diante da inexistência de previsão legal para separar, segregar, na sistemática da não cumulatividade do IPI, o saldo credor do imposto, apurado em um período e transferido para o período seguinte, por data de entrada da MP/PI/ME que o originou, para fins de sua utilização na própria conta gráfica do IPI (LRA/PI), é im procedente a glosa (e o conseqüente lançamento) efetuada pela Autoridade Lançadora.

Nota-se, portanto, que há posicionamento do CARF no sentido de que não se pode aplicar o prazo previsto no Decreto n. 20.910/1932 quanto às formas de aproveitamento dos créditos escriturais de IPI, porque não há na legislação nenhum limitador ao aproveitamento do saldo credor que, ao contrário do que defendem as autoridades fazendárias, não possui natureza de débito perante a Fazenda Nacional, tratando-se apenas de um crédito, cuja finalidade é o atendimento do princípio constitucional da não cumulatividade na apuração do imposto. Defende-se, assim, que os créditos escriturais não possuem a mesma natureza dos créditos em geral oponíveis contra a Fazenda Pública, havendo a particularidade de se prestarem apenas a balancear a apuração do tributo não cumulativo, devido pelo contribuinte.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, na maioria das vezes que analisou casos tratando do prazo prescricional aplicável aos créditos escriturais de IPI, o fez em ações judiciais que visavam ao reconhecimento do direito creditório em situações nas quais as autoridades fazendárias impediam o exercício do direito (pretensão resistida). São vários os casos que tratam da prescrição em ações que têm por finalidade, por exemplo, o reconhecimento do direito do contribuinte de apurar crédito-prêmio do IPI, ou o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos isentos ou não tributados.

Em casos como os acima citados, o contribuinte não só precisava ingressar com ação judicial para ver reconhecido o direito a lançar em sua escrita fiscal o crédito de IPI sob discussão, como também buscar uma prestação jurisdicional que lhe indicasse quais créditos poderia aproveitar extemporaneamente (ou seja,

retroativamente até qual data poderia promover o creditamento que buscou por meio da medida judicial).

As decisões do STJ, nas situações em comento, aplicam o art. 1º do Decreto n. 20.910/1932, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RESTITUIÇÃO. CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. SÚMULA N. 85/STJ. PRECEDENTES. [...]

2. Acórdão *a quo* que, em ação buscando o reconhecimento do direito ao creditamento do IPI, resultante da aquisição de insumos industriais isentos, tributados à alíquota zero, ou não tributados, ocorrida nos últimos 10 (dez) anos, entendeu haver ocorrido a prescrição quinquenal do ato ou fato do qual se originaram.

3. A Primeira e Segunda Turmas e a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmaram entendimento de que, **nas ações que visam ao recebimento do crédito-prêmio do IPI, o prazo prescricional é de 5 anos, sendo atingidas as parcelas anteriores à propositura da ação.**

4. "Nas relações jurídicas de trato sucessivo em que a Fazenda Pública figure como devedora, quando não tiver sido negado o próprio direito reclamado, a prescrição atinge apenas as prestações vencidas antes do quinquênio anterior à propositura da ação." (Súmula n. 85/STJ).

5. Agravo regimental não provido (Recurso Especial n. 392.257, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.05.2002).

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE – ALÍNEA "A" – TRIBUTÁRIO – IPI – MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO – CRÉDITO – COMPENSAÇÃO – POSSIBILIDADE – ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 49 E 150, § 4º DO CTN – CORREÇÃO MONETÁRIA – CRÉDITO ESCRITURAL – NÃO CABIMENTO – PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

Na hipótese de compensação dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria-prima isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero, não se trata de compensação de tributo pago indevidamente, mas da compensação de crédito presumido do imposto em sua escrita fiscal, a fim de preservar a não cumulatividade. Não se sujeita, pois, à atualização monetária dos valores. Precedentes.

O artigo 150, § 4º, do CTN, não foi objeto de exame pela Corte de origem, pelo que falece o recurso do necessário prequestionamento. O v. acórdão recorrido, ao afastar a incidência do comando dos arts. 165 e 168 do mesmo Codex, por não se tratar de pagamento indevido, concluiu pela aplicabilidade da regra inserta no Decreto-Lei n. 20.910/32, sendo o prazo prescricional de cinco anos contado a partir do fato gerador.

Ainda que assim não fosse, como bem ponderou o ilustre Ministro José Delgado, trata-se de "prescrição regulada pelo Decreto n. 20.910/32, por não se tratar de repetição de indébito, nem de pura compensação tributária de valores líquidos e

certos. Caso, apenas, de aproveitamento do crédito para definir saldos devedores ou credores em períodos certos fixados pela lei" (REsp n. 395.052/SC, Relator Min. José Delgado, **DJU** 02.09.2002).

Recurso especial não conhecido (Recurso Especial n. 499.619, Rel. Min. Franciulli Neto, **DJ** 08.09.2003).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN. CRÉDITOS ESCRITURAS. NÃO CUMULATIVIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. [...]

8. Os autos não retratam hipótese de restituição, na qual se discute pagamento indevido ou a maior, mas sim, de reconhecimento de aproveitamento de crédito, decorrente da regra da não cumulatividade, estabelecida pelo texto constitucional, razão pela qual não há que se cogitar da aplicação do artigo 168, do CTN, incidindo à espécie o Decreto n. 20.910/32, que estabelece o prazo prescricional de cinco anos, contados a partir do ajuizamento da ação (Recurso Especial n. 654.472, Rel. Min. Luiz Fux, **DJ** 28.02.2005).

Vale ressaltar, também, trecho da seguinte decisão monocrática proferida pelo Ministro Luiz Fux, no Recurso Especial n. 430.498, que tratava do direito ao crédito escritural de IPI, e abordou a questão do prazo prescricional expressamente, nos seguintes termos, *verbis*:

[...] No que pertine ao prazo prescricional, convém ressaltar que no caso *sub examen* não se trata de hipótese de restituição, na qual se discute pagamento indevido ou a maior, mas sim, de reconhecimento de aproveitamento de crédito, decorrente da regra da não cumulatividade, estabelecida pelo texto constitucional, razão pela qual não há que se cogitar da aplicação do artigo 168, do CTN, sendo aplicável o Decreto n. 20.910/32, que estabelece o prazo prescricional de cinco anos, contados a partir do ajuizamento da ação.

Destarte, tendo sido a ação proposta em 25.01.2001, **são passíveis de compensação os créditos fiscais de insumos adquiridos nos últimos cinco anos imediatamente anteriores ao ajuizamento da ação**, ou seja, desde 25.01.1996.

Da análise da jurisprudência do STJ, portanto, é possível constatar que o Tribunal adota o prazo prescricional geral estabelecido pelo Decreto n. 20.910/1932 como sendo aquele que o contribuinte possui para promover a escrituração de créditos de não cumulatividade do IPI.

No entanto, cumpre ressaltar que o STJ não se manifesta expressamente, nas decisões analisadas, sobre a aplicabilidade concomitante desse prazo tanto para a escrituração como para o aproveitamento do saldo credor a que o contribuinte faz jus.

É possível que tal análise não tenha sido feita pelo Tribunal simplesmente porque, no momento em que o contribuinte ajuíza a medida judicial visando a obter provimento que lhe garanta o direito a escriturar o crédito – já que, na maioria das vezes se trata de medida judicial visando a afastar conduta fiscal que lhe impede de contabilizar tais créditos – não lhe ocorre que o Fisco venha a aplicar o mesmo prazo para o aproveitamento do crédito que sequer lhe deixou contabilizar.

Analisando a legislação que regulamenta a forma como os créditos escriturados podem ser utilizados – compensação com débito do imposto (apuração normal) ou restituição (Lei n. 9.779/1999 c/c Lei n. 9.430/1996) –, constata-se que não há prazo estabelecido para o aproveitamento do saldo credor.

Mesmo a legislação federal que trata do pedido de restituição de tributos junto ao Fisco não traz em seu bojo qual seria o prazo prescricional aplicável. Nota-se que nos casos de restituição de indébito (pagamento a maior ou indevido) – hipótese para a qual o dispositivo da Lei n. 9.430/1996 foi originalmente criado – o prazo prescricional é determinado pelo art. 168 do Código Tributário Nacional que, como visto, não se aplica ao saldo credor de IPI (pois não se trata, aqui, de restituição de pagamento indevido).

Logo, ainda que a Lei n. 9.779/1999 tenha autorizado a Receita Federal a expedir normas para regulamentar o pedido de restituição de saldo credor de IPI por ela autorizado, o órgão não expediu nenhuma norma estabelecendo um prazo limite para utilização dos pedidos de restituição como forma de aproveitamento de eventual saldo credor acumulado pelo contribuinte. E nesse tocante, cabe a questão: a Receita Federal poderia estabelecer esse prazo, considerando que se trata de matéria de reserva legal?

Vale notar que, embora haja regulamentação específica para tal procedimento, expedida pela autoridade fiscal federal por meio da Instrução Normativa n. 2.025/2021 (que trata das regras gerais para apresentação de pedidos de ressarcimento, restituição e declarações de compensação), mais especificamente os arts. 40 e seguintes da referida Instrução, em seção específica que regulamenta os pedidos de ressarcimento e/ou a compensação dos créditos de IPI (saldo credor), nada é mencionado quanto ao prazo do contribuinte para o exercício de tal direito.

O mesmo se dá em relação às regras aplicáveis ao aproveitamento dos créditos escriturais, eventualmente acumulados em saldo credor, que não traz qualquer prazo para utilização dos créditos.

Em relação à utilização do saldo credor por meio de pedido de restituição (ressarcimento em dinheiro ou via compensação com outros tributos federais), a Receita Federal impede que o contribuinte utilize saldos que tenham sido gerados há mais de cinco anos, contados da data da apresentação do pedido, pois não permite que o contribuinte operacionalize o pedido. Vale dizer, o sistema disponibilizado pelo órgão, para que se processem os pedidos dessa natureza, não aceita a inserção de dados de créditos cujo trimestre-calendário gerador tenha ocorrido em momento anterior a cinco anos da apresentação do pedido. Essa vedação baseia-se, sem dúvida, na orientação seguida pelo órgão, e acima abordada, na Solução de Consulta n. 369/2017, no sentido de que o contribuinte tem cinco anos para escriturar e utilizar os créditos de não cumulatividade do IPI, sob pena de prescreverem.

Se a Receita Federal age assim em relação aos pedidos de restituição, ou seja, impede que sejam sequer apresentados caso a geração do crédito tenha ocorrido há mais de cinco anos da apresentação do pedido, e considerando que as manifestações do órgão são no sentido de que tal prazo se aplicaria, também, à utilização para compensação com o IPI devido mensalmente, é certo que caso o contribuinte mantenha os créditos gerados há mais de cinco anos em composição de seu saldo credor, está exposto ao risco de o Fisco promover sua glosa (e eventual lançamento de IPI que tenha sido quitado com créditos gerados/mantidos nessas condições).

De toda forma, no ordenamento brasileiro não se admite a pretensão de exercício de direito sem prazo. Daí a própria razão de ser do art. 1º do Decreto n. 20.910/1932, que nada mais é do que um prazo prescricional geral, a ser aplicado nos casos em que não há prazo específico em relação a direitos a serem exercidos frente às Fazendas federal, estadual ou municipal.

Nesse sentido, admite-se que esse seja o prazo prescricional para o exercício do direito de escriturar os créditos de IPI derivados da não cumulatividade; não faz sentido, contudo, que corram concomitantemente os prazos para escriturar e aproveitar os créditos em questão.

Assim, quando o Superior Tribunal de Justiça faz referência à aplicação do prazo do Decreto n. 20.910/1932, o faz relativamente à escrituração dos créditos, ou seja, ao exercício do direito de escriturar os créditos derivados da não cumulatividade, permitindo, inclusive, sua extemporaneidade. Inadmitindo-se a existência de pretensão sem prazo prescricional correspondente, parece-nos que,

do momento em que o contribuinte exerce seu direito a escriturar os créditos de não cumulatividade, teria outros cinco anos (a contar da data da escrituração) para utilizar o crédito – exercer seu direito a utilizá-lo para quitação de seu débito de IPI ou via restituição perante o Fisco.

E, na premissa de que há prazo prescricional para o uso do crédito escritural de IPI, a sua ocorrência, que impede a sua realização/aproveitamento, culmina com a reversão do ativo escriturado em uma conta de ativo (IPI a recuperar) para uma despesa.

4 REFERÊNCIAS

FERNANDES, Edison Carlos; GOMES, Márcia dos Santos. Análise do ICMS no direito contábil. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **ICMS: questões práticas**. São Paulo: MP Editora, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2018.

MCNAUGHTON, Charles W; JESUS, Diógenes Téofilo de; SUKAR, Rayane Dornelas. Cibernética jurídica: entre o direito tributário e a contabilidade **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, ano 5, v. 26, p. 13-36, set./out. 2020.