



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e
Administrativa Tributária
Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional

Nota SEI nº 75/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Ato preparatório.

Análise de inclusão de tema em lista de dispensa. Fornecimento de selos de controle de IPI. Atos infralegais. Obrigação de pagar. Natureza tributária. Lei nº 12.995, de 2014. Jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça. Portaria PGFN nº 502/2016.

Processo SEI nº 10951.103783/2018-24

I

1. A Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região – PRFN 4ª Região encaminha à Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD, por intermédio de *e-mail*, de 17 de julho de 2018, proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016.

II

2. Inicialmente, abre-se breve parêntese para recordar que, em 2014, esta Coordenação-Geral foi instada, por intermédio da Nota/PGFN/CASTF/Nº 654/2014, a examinar a viabilidade de edição de Ato Declaratório acerca da matéria ora em análise tendo em vista o julgamento do RE nº 662.113/PR pelo STF (com reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, e comunicação ao Senado Federal, com fundamento no art. 52, X, da CF), manifestando-se a CRJ (Nota PGFN/CRJ/Nº 937/2014), à época, no sentido de ser "inviável a cogitada edição de Ato Declaratório acerca da controvérsia em análise, devendo-se, no momento, dispensar a interposição de recurso extraordinário, continuar a contestar/recorrer nas demais hipóteses e aguardar o julgamento do Tema nº 761 de recursos repetitivos".

3. A consulente informa que há precedentes de ambas as turmas do STJ no sentido de que é ilegal a cobrança de valores para custear despesas de instalação e manutenção do Sistema de Controle de Produção de Bebidas – SICOBE através de ato infralegal porque eles têm natureza tributária e encaminha recente decisão monocrática proferida no Resp nº 1.448.916/RS, publicada em 28 de junho de 2018, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que dá provimento ao recurso interposto pelo contribuinte e afirma que a jurisprudência do STJ está pacificada quanto à matéria. Transcreve-se, a seguir, a citada decisão:

DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto por SANTAMATE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA com fulcro no art. 105, inc. III, a, da CF/88, contra acórdão do TRF da 4ª Região assim ementado (fl. 208):

SICOBÉ. FABRICANTES DE BEBIDAS. INSTALAÇÃO: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESSARCIMENTO: CUSTO DECORRENTE DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 28, § 4º, LEI Nº 11.488/2007; ART. 58-T, CAPUT E § 2º, LEI Nº 10.833/2003, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 11.827/2008; INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 869/2008; ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 61/2008.

1. A obrigação de instalação do sistema de equipamentos contadores de produção (SICOBÉ), que possibilitem a identificação do tipo de produto, de embalagem e de sua marca comercial, com função de fiscalizar e controlar os tributos incidentes sobre certas bebidas pelos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas (PIS/COFINS, PIS/COFINS-Importação e o IPI), consubstancia-se em verdadeira obrigação tributária acessória. A obrigação de ressarcimento pelos custos de funcionamento do sistema à Casa da Moeda do Brasil, conquanto não se confunda com a obrigação acessória de instalação do sistema SICOBÉ, é dela oriunda, possuindo o ressarcimento, por conseguinte, a natureza de custo decorrente de obrigação tributária acessória.

2. O fato de o conteúdo da obrigação acessória não ser patrimonial não significa a inexistência de qualquer custo ou despesa que tenha o contribuinte de arcar para o cumprimento da obrigação tributária acessória.

3. Afastada a natureza tributária do ressarcimento do SICOBÉ: a) pelo fato de o titular do direito ao recebimento do reembolso, que é a Casa da Moeda do Brasil, tratar-se de empresa pública federal, ou seja, pessoa jurídica de direito privado (Lei nº 5.895/73), e não pessoa jurídica de direito público, como exigido pelo art. 119 do CTN; b) quem deve ser ressarcida é a Casa da Moeda do Brasil, e não a União Federal ou a Receita Federal; c) o valor do ressarcimento ingressa no patrimônio da CMB e, somente ao final do exercício financeiro, após a apuração do lucro líquido da estatal, é em parte dirigido à União (art. 36, §1º, do Decreto nº 2.122/97) como receita originária, decorrente da utilização do patrimônio de empresa estatal, não na forma de tributo, que é receita derivada; d) os custos pela instalação e manutenção do sistema não importa em imposição de taxa, porquanto o fato gerador da taxa é sempre uma atividade estatal específica relacionada ao contribuinte, conceito que não se coaduna com a natureza do dever imposto pela norma do art. 58-T da Lei 10.833/03: instalar e utilizar, cuja ação é do sujeito passivo. No caso da taxa quem atua é o Estado em relação ao obrigado, diferentemente do que ocorre no caso em apreço em que o dever de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, empresa pública federal, não se amolda como aquelas inerentes ao poder de polícia, visando basicamente verificar o correto implemento da obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo; e) não se trata de preço público pela ausência do elemento voluntariedade na assunção da obrigação (vide Súmula 545/STF), traço marcante no preço público.

4. O próprio legislador criou mecanismo de atenuação do ônus decorrente do ressarcimento dos custos, conforme previsão contida no § 2º do art. 58-T da Lei 10.833/2003. A possibilidade de dedução da Cofins e da contribuição PIS/PASEP do valor do ressarcimento de despesas com o Sicobe não afronta o princípio da finalidade, pois, quando da utilização do crédito presumido pelo contribuinte, o produto da arrecadação daquelas contribuições ainda não foi formado.

5. A previsão do valor de R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade de produto controlado pelo Sicobe pelo ADE nº 61/08 não desatende o princípio da

proporcionalidade, na medida em que a definição do valor do ressarcimento em função das unidades produzidas pelo fabricante de bebidas objetiva, precipuamente, que o montante devido seja proporcional à capacidade contributiva da empresa.

6. A conclusão inarredável é, pois, a de que a obrigação de instalação do SICOBE possui a natureza de obrigação tributária acessória e o ressarcimento a natureza de custo dela decorrente, sendo, portanto, constitucional a cobrança do ressarcimento do SICOBE e, por consequência lógica, legal a aplicação da multa para o caso de ausência de ressarcimento.

7. Provimento ao apelo e à remessa oficial.

Os embargos de declaração acolhidos, em parte, apenas para fins de prequestionamento. (fls. 227-228).

Em suas razões recursais, a parte recorrente aponta violação dos arts. 28, §4º, da Lei 11.488/2007; 58-T, §2º, da Lei 10.833/2003; 9º, 77 e 97 do CTN; e Instrução Normativa 869/2008, ao argumento de que (i) a prestação de serviço público de polícia voltado à instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos que compõem o SICOBE demanda a cobrança de taxa, à medida que fiscaliza a produção dos contribuintes(fl. 273); (ii) em sendo a taxa espécie tributária, somente lei teria a capacidade de constituí-la, de definir sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, sob pena de afronta ao princípio da legalidade tributária consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e artigo 9º do CTN(fl. 273,) e (iii) a sistemática do ressarcimentodo SICOBE está disciplinada em conjunto de leis e atos administrativos totalmente inconstitucionais, à medida que refletem vícios por imposição de cobrança de taxa disfarçada de ressarcimento, cuja validade depende de definição e delimitação prévia por meio de lei em sentido estrito(fl. 274).

Contrarrazões às fls. 290-321.

Juízo positivo de admissibilidade às fls. 385.

O Ministério Público Federal, às fls. 406/414, manifestou-se pelo desprovimento do recurso.

É o relatório. Decido.

(...)

Tem-se, na espécie, que as pessoas jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco, nos termos do art. 58-T da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.827/08, tem a obrigação de instalar equipamentos contadores de produção de forma a viabilizar a fiscalização da cobrança do PIS/COFINS e do IPI. A INRFB 869/08 regulamentou esse dispositivo, estabelecendo que o monitoramento dessa contagem seria feito por meio do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE), desenvolvido de forma conjunta pela Receita Federal do Brasil e pela Casa da Moeda do Brasil para fiscalizar o volume de produção das referidas empresas.

O art. 28, §§ 2º e 3º da Lei 11.488/07, por sua vez, conferiu ao estabelecimento industrial o dever de ressarcir a Casa da Moeda do Brasil por possibilitar o funcionamento do SICOBE.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, apesar de intitulada como ressarcimento, o valor cobrado tem natureza tributária, na modalidade taxa, de forma que não poderia sua alíquota e base de cálculo serem fixadas por ato infra-legal, no caso, o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008, razão por que houve contrariedade ao arts. 97, inciso IV, do CTN.

Além disso, houve contrariedade ao art. 28, § 4º. da Lei 11.488/07 por ter sido estabelecido um valor fixo de ressarcimento que, nos termos da referida Lei, deveria ser proporcional à capacidade produtiva do estabelecimento industrial.

Nesse sentido, destaca-se:

(...)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBE. OBRIGAÇÃO DE RESSARCIR OS CUSTOS SUPOSTADOS PELA CASA DA MOEDA COM A INSTALAÇÃO E A MANUTENÇÃO DO

SISTEMA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. TRIBUTO. TAXA PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO POR ATO INFRA-LEGAL. VIOLAÇÃO DO ART. 97, INCISO IV, DO CTN. PROPORCIONALIDADE À CAPACIDADE PRODUTIVA IMPOSTA PELA LEI. NÃO OBSERVÂNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 28, § 4º, DA LEI 11.488/07.

(...)

2. Insurge-se a ora recorrente contra o ressarcimento de valores devido pelas empresas fabricantes de bebidas frias (água, refrigerantes, cervejas) em decorrência da instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas - SICOBE que foi desenvolvido de forma conjunta pela Receita Federal do Brasil e pela Casa da Moeda do Brasil para fiscalizar o volume de produção das referidas empresas e, assim, facilitar a cobrança de tributos (PIS/COFINS, PIS/COFINS Importação e IPI), sendo de utilização obrigatória por todos os fabricantes.

3. A obrigação de ressarcir os custos de instalação e manutenção desse sistema à Casa da Moeda do Brasil subsume-se perfeitamente ao conceito de tributo disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Desse modo, apesar de intitulada como ressarcimento, a cobrança instituída pelos artigos 58-T da Lei n. 10.833/2003 e 28 da Lei n. 11.488/07 é tributo na modalidade taxa.

4. Tratando-se de taxa não poderia a sua alíquota e base de cálculo ser fixada por ato infra-legal, no caso o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008, o que viola o art. 97, inciso IV, do CTN.

5. O Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008 contraria a lei (art. 28, § 4º, da Lei 11.488/2007) também quando estabelece um valor fixo de ressarcimento (R\$ 0,03 por embalagem) sem considerar a proporcionalidade entre o valor devido e capacidade produtiva de cada estabelecimento industrial.

Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1.556.350/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/2015, DJe 01/12/2015)

(...)

Assim, tendo o acórdão recorrido adotado posicionamento divergente do STJ, aplica-se a hipótese a Súmula 568/STJ.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para restabelecer a sentença que concedeu a segurança.

(STJ, Resp nº 1.448.916/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 28/06/2018) (grifou-se)

4. Veja abaixo outros julgados do STJ sobre a matéria:

TRIBUTÁRIO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBE. ART. 58-T DA LEI 10.833/03 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.827/08). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO DE RESSARCIR OS CUSTOS SUPOSTADOS PELA CASA DA MOEDA COM A FISCALIZAÇÃO DA ATIVIDADE. ART. 28 DA LEI 11.488/07. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. TRIBUTO. TAXA PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO DO RESSARCIMENTO POR ATO DA RECEITA FEDERAL. ATO DECLARATÓRIO DO EXECUTIVO RFB 61/08. VIOLAÇÃO AO ART. 97, INCISO IV DO CTN, RESERVA LEGAL. PROPORCIONALIDADE À CAPACIDADE PRODUTIVA IMPOSTA PELA LEI. NÃO OBSERVÂNCIA PELO ATO INFRALEGAL. FIXAÇÃO DE VALOR ÚNICO. AFRONTA AO ART. 28, § 4º. DA LEI 11.488/07. PREJUDICADA A MULTA PELO INADIMPLEMENTO DO RESSARCIMENTO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. O art. 58-T da Lei 10.833/03 (redação dada pela Lei 11.827/08) criou para as pessoas

jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco a obrigação de instalar equipamentos contadores de produção a fim de viabilizar a fiscalização da cobrança de PIS/COFINS e IPI. Ao regulamentar o dispositivo, a Instrução Normativa RFB 869/08 estabeleceu que o monitoramento da contagem seria feito por meio do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE).

2. O dever de adotar o SICOBE qualifica-se como obrigação acessória, de que cuida o art. 113, § 2o. do CTN.

3. O art. 28, §§ 2o. e 3o. da Lei 11.488/07 impôs ao estabelecimento industrial o dever de ressarcir (entregar dinheiro) a Casa da Moeda do Brasil por possibilitar o funcionamento do SICOBE.

4. Avulta a necessidade de distinguir a natureza das duas obrigações tributárias distintas, circunscritas ao SICOBE: (i) o dever de implementá-lo, de natureza acessória; e (ii) o dever de ressarcir à Casa da Moeda do Brasil os custos ou despesas da fiscalização da atividade, de natureza principal. Precedente: REsp. 1.069.924/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 26.2.2009.

5. A diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Consoante ensina a Professora REGINA HELENA COSTA, Ministra do STJ, enquanto a primeira consubstancia entrega de dinheiro, a segunda tem natureza prestacional (fazer, não fazer, tolerar). Isto não significa, todavia, que das obrigações acessórias não resultem dispêndios aos contribuintes, muito pelo contrário.

6. Parte da doutrina e da jurisprudência defende que o fato de as obrigações acessórias implicarem gastos aos contribuintes possibilita ao Estado criá-las, responsabilizá-los por seu implemento e, desde logo, cobrar por estes inevitáveis gastos, sem desnaturá-las. Olvida-se, entretanto, que a partir do momento em que nasce o dever de pagar quantia ao Estado, de forma compulsória, tem vida a obrigação tributária principal.

7. Os arts. 58-T da Lei 10.833/03 c/c 28 da Lei 11.488/07 impuseram obrigação pecuniária compulsória, em moeda, fruto de ato lícito. Assim, a despeito de ter sido intitulada de ressarcimento, a cobrança se enquadra no conceito legal de tributo, nos termos do art. 3o. do CTN.

8. Os valores exigidos, à guisa de ressarcimento, originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Fazenda Nacional, para evitar que as empresas produtoras de bebidas incidam em evasão fiscal. Tais atos fiscalizatórios são ínsitos ao poder de polícia de que está investida a União Federal, cuja remuneração pode ser perpetrada por meio da chamada taxa de polícia. Até aqui, mal algum há na conduta do Estado, pois lhe é amplamente permitido criar novas taxas através de lei.

9. O vício surge na forma como se estabeleceu o valor da taxa, por meio do Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08. É que o art. 97, inciso IV do CTN estatui que somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota e da base de cálculo dos tributos e o art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 não previu o quantum deveria ser repassado à Casa da Moeda do Brasil, apenas atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para fazê-lo.

10. Ademais, o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, quando definiu o valor cobrado a título de ressarcimento em número fixo por unidade de produto, não respeitou o contido no próprio dispositivo que lhe outorgou esta competência. O art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 estabeleceu a premissa segundo a qual os valores do ressarcimento deveriam ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial, mas a Secretaria da Receita Federal do Brasil não se preocupou com este importante aspecto, cobrando igual montante de todos os produtores, indistintamente.

11. Desta forma, há violação ao art. 97, IV do CTN e ao 28, § 4o. da Lei 11.488/07, de modo a contaminar todo substrato vinculada ao ressarcimento, sobretudo a penalidade por seu inadimplemento.

12. Neste contexto, os questionamentos em torno da multa pelo não pagamento do ressarcimento restaram prejudicados com o entendimento que ora se firma da impossibilidade de cobrança do próprio ressarcimento, cuja alíquota e base de cálculo foram previstas em afronta ao art. 97, IV do CTN e 28, § 4o. da Lei 11.488/07. Insubsistente a obrigação de ressarcir, fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, também o é a multa decorrente de seu fictício inadimplemento.

Por conseguinte, prejudicado está o conhecimento do dissídio jurisprudencial quanto à possibilidade de ato infralegal ampliar o conteúdo de punição tributária.

13. Recurso Especial conhecido e provido.

(REsp nº 1.448.096/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/10/2015)

ADMINISTRATIVO. DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973 (ART. 1.022 DO CPC/2015). INEXISTÊNCIA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 28, § 4º, DA LEI 11.488/07 e 58-T DA LEI 10.833/09. RESSARCIMENTO. NATUREZA JURÍDICA. TAXA. VIOLAÇÃO AO ART. 97, INCISO IV, DO CTN. PRECEDENTES. ANÁLISE PREJUDICADA DA MULTA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

II - Sobre a alegada violação do art 535 do CPC/1973 (art. 1.022 do CPC/2015), por suposta omissão pelo Tribunal de origem, da análise da questão acerca: a) que o ato administrativo da Receita Federal não observou os princípios da publicidade e da reserva legal; b) desproporcionalidade do valor do ressarcimento, fixado por embalagem, sem considerar, portanto, o volume dos produtos, e; c) abusividade do valor da multa cobrada pelo não recolhimento do SICOBÉ, tenho que não assiste razão ao recorrente.

(...)

V - No tocante aos arts. 28, § 4º, da Lei 11.488/07 e 58-T da Lei 10.833/09, ambas as Turmas de Direito Público já se debruçaram sobre o tema, e afirmaram que o ressarcimento é tributo na modalidade taxa.

VI - Assim, tratando-se de taxa não poderia a sua alíquota e base de cálculo ser fixada por ato infra-legal, no caso o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008.

VII - Desse modo, a cobrança da taxa com base no referido ato infralegal viola o art. 97, inciso IV, do CTN, merecendo reforma o acórdão recorrido.

VIII - Ademais, o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008 contraria a lei (art. 28, § 4º, da Lei 11.488/2007) porquanto estabelece um valor fixo de ressarcimento (R\$ 0,03 por embalagem) que deveriam ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial, contrariando assim os arts. 97, inciso IV, do CTN e 28, § 4º, da Lei 11.488/2007. Neste sentido: REsp 1556350/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/2015, DJe 01/12/2015; REsp 1448096/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2015, DJe 14/10/2015.

IX - Destarte, reconhecida a ilegalidade da cobrança de valores para arcar com os custos de instalação e manutenção do SICOBÉ, fica prejudicada a análise da legalidade da multa.

X - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp nº 1.457.425/RN, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 30/04/2018)

5. Tendo em vista o recente julgamento proferido no REsp nº 1.405.244/SP, em 8 de agosto de 2018, sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos (tema nº 761), que concluiu que o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975[1], ao impor verdadeira taxa relativa à aquisição de selos de controle do IPI, incidiu em vício formal, e classificou a exação como tributo a despeito de ser intitulada de ressarcimento prévio, é inquestionável a consolidação do entendimento acerca da matéria no âmbito da Colenda Corte Superior de Justiça, como se observa abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC/1973 E ART. 1.036 DO CPC/2015). AFIXAÇÃO DE SELOS DE CONTROLE EM PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DE IPI: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. PAGAMENTO PELO FORNECIMENTO DOS SELOS ESPECIAIS: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL, DA ESPÉCIE TAXA DE POLÍCIA. PRECEDENTES:

RESP 1.448.096/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJE 14.10.2015; RESP 1.556.350/RS, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 10.12.2015; E RE 662.113/PR, REL. MIN. MARCO AURÉLIO MELLO, DJE 12.2.2014. PREVISÃO VEICULADA EM NORMA INFRALEGAL. DL 1.437/1975. OFENSA À REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 97, IV DO CTN. RECONHECIMENTO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL DA PRETENSÃO REPETITÓRIA DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JULGAMENTO SUJEITO AO ART. 543-C DO CÓDIGO BUZAID E ART. 1.036 DO CÓDIGO FUX. RECURSO ESPECIAL DOS PARTICULARES CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA RECONHECER O DIREITO À REPETIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS ALCANÇANDO APENAS O QUINQUÊNIO ANTERIOR À PROPOSITURA DA AÇÃO CORRESPONDENTE.

1. A obrigação tributária acessória tem por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público.

2. Ao impor a determinados sujeitos passivos o dever de afixar selos especiais em seus produtos, o Ente Tributante atua nos moldes do art. 113, § 2o. do CTN, pois se trata de obrigação de fazer, no interesse exclusivo do Fisco.

3. Por outro lado, não pode ser considerada acessória a obrigação de pagar pelo fornecimento dos selos especiais utilizados para tal controle, haja vista a tipificação dessa cobrança como taxa, a teor do art. 77, caput do CTN.

4. De fato, a diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Enquanto aquela (principal) consubstancia entrega de dinheiro, esta (acessória) tem natureza prestacional (fazer, não fazer ou tolerar).

5. Embora ao Fisco seja dado impor ao sujeito passivo certas obrigações acessórias por meio da legislação tributária – expressão que compreende não só as leis, mas, também, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes –, o mesmo não ocorre no âmbito das taxas, que devem obediência à regra da estrita legalidade tributária, nos termos do art. 97, IV do CTN.

6. O art. 3o. do Decreto 1.437/1995, ao impor verdadeira taxa relativa à aquisição de selos de controle do IPI, incide em vício formal; a exação continua sendo tributo, a despeito de ser intitulada de ressarcimento prévio.

7. Conclui-se que, no entorno dos selos especiais de controle do IPI, o dever de afixá-los tem natureza de obrigação acessória, enquanto o dever de adquiri-los tem natureza de obrigação principal.

8. A partir de um prisma didático, convém classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que têm origem, ensejo e justificativa no vigiar e punir, ou seja, na fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando a categoria das taxas de serviço para aquelas que se desenvolvem em função do interesse do usuário, ante a compreensão de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço.

9. Na espécie, os valores exigidos à guisa de ressarcimento originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Administração Tributária, que impõe a aquisição dos selos como mecanismo para se assegurar do recolhimento do IPI, configurando-se a cobrança como tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia.

10. Pontua-se que a questão ora discutida somente se refere à inexigibilidade do ressarcimento do custo do selo de controle do IPI enquanto perdurou a previsão em norma infralegal (art. 3o. do DL 1.437/1995), não alcançando, todavia, os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014, instituindo taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502/1964.

11. Em tempo, esclareça-se que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento de ofício, é quinquenal a pretensão de reaver os valores pagos indevidamente, tendo como termo inicial a data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, consoante se extrai da leitura combinada dos arts. 165, I e 168 I do CTN.

12. Recurso Especial de VINHOS SALTON S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO conhecido e parcialmente provido. Na espécie, não se reconhece o direito à repetição de indébito tributário, senão somente no que se refere ao quinquênio anterior à

propositura da ação.

13. **Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 do Código Fux, CPC/2015), fixando-se a tese da inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI instituído pelo DL 1.437/1975, que, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014. Aqui se trata de observância à estrita legalidade tributária.**

VOTO

1. (...)

4. Superadas as preliminares – e adentrando no **exame da natureza jurídica da exigência de ressarcimento do custo de selos destinados ao controle da produção de determinadas bebidas, para fins de incidência do IPI, como obrigação acessória/instrumental –**, convém registrar que **não parece haver controvérsia sobre a classificação do dever de aposição dos selos como obrigação acessória, nos termos previstos no art. 113, § 2o. do CTN.** Conforme tão bem explicitado na autorizada lição do Professor LEANDRO PAULSEN, o conceito de obrigação tributária acessória, ou instrumental, pode ser assim sintetizado:

(...) Obrigação acessória é obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não fazer, tolerar), no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre, Livraria do Advogado, ESMAFE, 2014, p. 999).

5. **De fato, desde que observados os direitos e as garantias fundamentais, ao Fisco é dado impor ao sujeito passivo certas obrigações tributárias acessórias – por meio da legislação tributária, não necessariamente da lei, em sentido estrito –, que consistirão em prestações (obrigações) positivas (de fazer) ou negativas (de não fazer) previstas no interesse da arrecadação dos tributos.**

6. **Dentre as condutas a que podem se subordinar os Contribuintes, no interesse da Administração Tributária, encontra-se o dever de afixar selos confeccionados para facilitar a fiscalização do recolhimento do IPI sobre determinados produtos, a teor da autorização instituída pelo art. 46 da Lei 4.502/1964:**

Art. 46 - O regulamento poderá determinar, ou autorizar que o Ministério da Fazenda, pelo seu órgão competente, determine a rotulagem, marcação ou numeração, pelos importadores, arrematantes, comerciantes ou repartições fazendárias, de produtos estrangeiros cujo controle entenda necessário, bem como prescrever, para estabelecimentos produtores e comerciantes de determinados produtos nacionais, sistema diferente de rotulagem, etiquetagem obrigatoriedade de numeração ou aplicação de selo especial que possibilite o seu controle quantitativo.

7. **Essa previsão foi concretizada pelo art. 3o. do DL 1.437/1975, depois revogado pela Lei 12.995/2014:**

Art. 3o. - O Ministro da Fazenda poderá determinar seja feito, mediante ressarcimento de custo e demais encargos, em relação aos produtos que indicar e pelos critérios que estabelecer, o fornecimento do selo especial a que se refere o artigo 46 da Lei número 4.502, de 30 de novembro de 1964, com os parágrafos que lhe foram acrescidos pela alteração 12a. do artigo 2o. do Decreto-Lei 34, de 18 de novembro de 1966.

8. **Densificando a regulamentação, advieram os arts. 223 e 237 do Decreto 4.544/2002, o**

art. 27 da Instrução Normativa 73/2001, da Secretaria da Receita Federal, os arts. 284 e 298 do Decreto 7.212/2010 e os arts. 25 a 27 da Instrução Normativa 1.432/2013, da Secretaria da Receita Federal:

Decreto 4.544/2002:

Art. 223 - Estão sujeitos ao selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502, de 1964, segundo as normas constantes deste Regulamento e de atos complementares, os produtos relacionados em ato do Secretário da Receita Federal, que poderá restringir a exigência a casos específicos, bem assim dispensar ou vedar o uso do selo (Lei 4.502, de 1964, art. 46).

Art. 237 - O Ministro da Fazenda poderá determinar que o fornecimento do selo de controle aos usuários seja feito mediante ressarcimento de custos e demais encargos, em relação aos produtos ou espécies de produtos que indicar e segundo os critérios e condições que estabelecer (Decreto-Lei 1.437/1975, art. 3o.)

Instrução Normativa 73/2001:

Art. 27. O selo de controle dos produtos de que trata esta Instrução Normativa será fornecido ao estabelecimento mediante ressarcimento prévio ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, observados os valores de fornecimento vigentes na data do recolhimento.

Decreto 7.212/2010:

Art. 284. Estão sujeitos ao selo de controle previsto no art. 46 da Lei nº 4.502, de 1964, segundo as normas constantes deste Regulamento e de atos complementares, os produtos relacionados em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que poderá restringir a exigência a casos específicos, bem como dispensar ou vedar o uso do selo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 46). [...] Art. 298. O Ministro de Estado da Fazenda poderá determinar que o fornecimento do selo de controle aos usuários seja feito mediante ressarcimento de custos e demais encargos, em relação aos produtos ou espécies de produtos que indicar e segundo os critérios e condições que estabelecer (Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975, art. 3º). {Grifos pela Fazenda Nacional}

Instrução Normativa 1.432/2013:

Art. 25. O selo de controle será fornecido ao estabelecimento mediante ressarcimento prévio ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), observados os valores de ressarcimento vigentes na data do recolhimento.

§ 1o. O ressarcimento deverá ser realizado, por intermédio de Darf, em estabelecimento bancário integrante da rede arrecadadora de receitas federais.

§ 2o. Os estabelecimentos poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o caput, efetivamente pago.

Art. 26. O estabelecimento que houver efetuado recolhimento indevido do ressarcimento prévio de que trata o art. 25, terá direito à restituição do valor excedente mediante crédito.

§ 1o. Para efeito do disposto no caput, o estabelecimento formulará requerimento ao titular da unidade da RFB fornecedora dos selos, instruído com uma via do Darf comprobatório do recolhimento indevido e a correspondente solicitação de fornecimento de selos de controle.

§ 2o. Reconhecido o direito ao crédito, poderá o estabelecimento compensar o saldo credor na próxima requisição de selos que efetuar.

Subseção II Da Complementação de Valor do Ressarcimento ao Fundaf Art. 27. Eventuais diferenças verificadas no ressarcimento de selos de controle deverão ser recolhidas a crédito do Fundaf, nos termos do art. 25

9. Mister esclarecer que a diferença fundamental entre obrigação tributária

principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Enquanto aquela (principal) consubstancia entrega de dinheiro, esta (acessória) tem natureza prestacional (fazer, não fazer, tolerar). Por sua clareza e precisão, confirmam-se os ensinamentos da Professora REGINA HELENA COSTA acerca do tema:

(...) O Código, assim, emprega o conceito de obrigação como gênero, a significar relação jurídica que pode assumir caráter patrimonial ou não patrimonial, de acordo com a natureza da prestação correspondente: na primeira hipótese, o objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal); na segunda, um comportamento positivo ou negativo do sujeito passivo (obrigação acessória) (Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 192).

10. Isto não significa, todavia, que as obrigações acessórias não sejam economicamente aferíveis aos Contribuintes, implicando-lhes dispêndios; muito pelo contrário, consoante esclarece o Professor ROQUE ANTONIO CARRAZA:

(...) De regra, para cumprir seus deveres instrumentais, o contribuinte, ou o terceiro a ele ligado, precisa mobilizar pessoal, efetuar gastos (adquirindo livros, mandando imprimir notas fiscais etc.), dispor de espaço (para acondicionar as guias de recolhimento, para possibilitar, aos agentes do Fisco, o exame da documentação etc.), contratar mão-de-obra especializada (contadores, advogados, economistas etc.), e assim por diante. Tais providências demandam, indubitavelmente, tempo e dinheiro (Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 332).

11. É exatamente quanto a este aspecto que relevante e qualificada parte da doutrina e da jurisprudência, *data venia*, se confunde ao estudar situações similares à espécie. Muitos, como o recorrido e o Tribunal *ad quo*, defendem que o fato de as obrigações acessórias representarem gastos aos Contribuintes possibilita ao Estado criá-las, responsabilizar-se por seu implemento e, desde logo, cobrar por estes inevitáveis gastos, sem desnaturá-los. Olvida-se, entretanto, que, **a partir do momento em que nasce o dever de pagar quantia ao Estado, de forma compulsória, tem vida a obrigação tributária principal.**

12. **O ponto nodal aqui é perceber que o Estado pode criar obrigações acessórias, as quais, invariavelmente, representam gastos aos sujeitos passivos; contudo, estas despesas são secundárias à atuação estatal. É dizer, quando o Poder Público prevê determinada obrigação acessória, ainda que gere custos marginais, não está criando para o Contribuinte dever de entregar-lhe diretamente dinheiro. A obrigação acessória tem por escopo permitir a exata cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público ou a quem lhe faça as vezes.**

13. **Resta clara, então, a existência de duas obrigações tributárias distintas no entorno dos selos especiais de controle do IPI: (i) o dever de afixá-los, de natureza acessória; e (ii) o dever de adquiri-los – ressarcindo previamente a Administração Tributária de despesas realizadas em razão do exercício do poder de polícia –, de natureza principal.**

14. Embora essa dicotomia não tenha sido reconhecida por acórdãos já antigos, que examinaram a controvérsia específica no âmbito da Primeira Turma, parece ter sido ela acolhida no julgamento de Recurso Especial em que se examinou questão deveras similar, com composição do Órgão próxima à atual:

(...)

15. Trata-se, ademais, da mesma *ratio* que preponderou no âmbito do outro colegiado de Direito Público desta Corte:

(...)

16. **No presente caso, a Lei remeteu a ato infralegal a instituição de prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitui sanção de ato ilícito e é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ora, essa obrigação consiste perfeitamente no que o art. 3o. do CTN definiu como tributo:**

toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Assim, a despeito de ter sido intitulada de ressarcimento, a cobrança instituída pelo art. 3o. do DL 1.437/1975, é, em verdade, tributo.

17.(...) **Diante deste rol, não resta dúvida de que a exação, sob análise, qualifica-se como taxa**, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao Contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77 do CTN). **Destaca-se que o art. 4o. do CTN estatui que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais.**

18. Resta perquirir, nesta senda, se essa taxa decorre do exercício do poder de polícia ou da prestação, ou disponibilização, de serviço público específico e divisível.

(...)

21. A consciente adoção epistemológica da *lex parsimoniae*, da Navalha de Occam, porém, faz acreditar que talvez seja mais conveniente, também por um prisma didático, classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que têm origem, ensejo e justificativa no vigiar e punir, na fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando a categoria das taxas de serviço para aquelas que se desenvolvem em função do interesse do usuário, ante a compreensão de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço.

22. Com efeito, poder de polícia é conceituado pelo art. 78 do CTN como atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

23. Serviços públicos, por outro lado, têm a seguinte definição, segundo a Professora MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO:

(...) Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público (Direito Administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 99).

24. Na espécie, os valores exigidos à guisa de ressarcimento originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Administração Tributária, que impõe a aquisição dos selos como mecanismo para se assegurar do recolhimento do IPI.

25. Nesse sentido se firmou a jurisprudência do STF:

(...) A finalidade da cobrança, como se vê na parte final do artigo 46, é de controle quantitativo, ou seja, está em debate o exercício de poderes fiscalizatórios por parte da administração fazendária. Daí a inequívoca incidência do artigo 77 do Código Tributário Nacional. O selo do IPI não gera nenhum proveito, nenhum benefício, ao contribuinte, razão pela qual o fornecimento dele não pode ser considerado serviço público. Ao contrário, é requisito de regularidade na prática de uma atividade privada (RE 662.113/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO MELLO, DJE 12.2.2014).

26. Na seara fiscal, por tautológico que seja, os mecanismos de controle servem aos interesses de quem controla (tributante), não aos interesses do controlado (tributado), que, em princípio, não tem interesse algum em ser alvo da fiscalização.

27. Absolutamente, se fosse do interesse do produtor de bebidas afixar selos em suas garrafas, ele naturalmente os adquiriria no mercado, escolhendo o estilo que mais lhe aprouvesse, pelo preço que conviesse, então remunerando um serviço de natureza

obviamente privada; **no caso de selos de controle, cuja aquisição é imposta pelo Estado, no interesse do Fisco e em detrimento e a despeito de qualquer interesse do produtor de bebidas, parece destoante designar isso de serviço, pois muito mais parece – talvez porque efetivamente seja – uma obrigação decorrente do exercício do poder de polícia.**

28. **Sem eufemismos, o fornecimento de selo de controle tanto não é serviço que o produtor (se não fosse obrigado a tanto) simplesmente não teria interesse em adquirir-lo no mercado; muito pelo contrário, é possível cogitar inclusive que seria financeiramente razoável despendar recursos para se desobrigar dessa custosa regra.**

29. É muito diferente o caso, por exemplo, de uma taxa de limpeza pública, clássica e corretamente definida como taxa de serviço, haja vista o efetivo interesse particular, não só estatal, de não acumular lixo nos arredores do imóvel do sujeito passivo. Aqui, sim, mostra-se autorizado categorizar como taxa de serviço, máxime porque, não fosse o Estado a prestar esse serviço, seria ele desempenhado, de todo modo, contratando-se terceiros ou por mão própria, como de resto se observa nas localidades em que não existe coleta estatal do lixo.

30. **Com isso, reafirma-se a compreensão de que o ressarcimento sob análise é tributo da espécie Taxa do Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na sua instituição por norma infralegal.**

31. Em tempo, esclareça-se que os incisos I e II do art. 165 do CTN estabelecem que **os valores decorrentes de tributos indevidamente pagos serão restituídos, seja qual for a modalidade de pagamento.** É a seguinte a redação do referido dispositivo:

(...)

32. **E o prazo para o Contribuinte reaver os valores pagos indevidamente tem previsão expressa no art. 168 do CTN, que assim dispõe:**

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; (Vide art. 3 da LC 118, de 2005)

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.

33. Note-se que, **na hipótese de ressarcimento do custo para fornecimento de selo de controle de IPI, se está diante de tributo sujeito a lançamento de ofício**, considerando que os dados essenciais para constituição do crédito são de conhecimento da própria Administração Pública, que realiza os cálculos relativos aos custos de confecção dos selos, cabendo ao Contribuinte tão somente o recolhimento do valor previamente fixado por ocasião de sua aquisição. Logo, a participação do Contribuinte é apenas secundária, já que esse não realiza qualquer atividade de antecipação, nem de verificação da ocorrência do fato gerador ou mesmo do cálculo do montante devido.

34. **Dest'arte, por se tratar de tributo cujo lançamento se dá de ofício, o prazo quinquenal para se postular a restituição dos valores indevidamente recolhidos tem como termo inicial a data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, momento em que exsurge o direito de ação contra a Fazenda Pública, consoante se extrai da leitura combinada dos arts. 165, I e 168 I do CTN, acima transcritos.**

(...)

36. **Por fim, cumpre consignar que a questão ora discutida somente se refere à inexigibilidade do ressarcimento do custo do selo de controle do IPI enquanto perdurou a previsão em norma infralegal (art. 3o. do DL 1.437/1975), não alcançando, todavia, os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014, instituindo taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502/1964.**

37. **Ante o exposto, conhece-se do Recurso Especial interposto por VINHOS SALTON S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO e dá-se-lhe parcial provimento, para declarar a inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais**

encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI, instituído pelo DL 1.437/1975, reconhecendo o direito à repetição do indébito desde o quinquênio anterior à propositura da ação.

38. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 do Código Fux, CPC/2015), fixando-se a tese da inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI, instituído pelo DL 1.437/1975, que, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014. Aqui se trata de observância à estrita legalidade tributária. É como voto. (grifou-se)

6. Da leitura do julgado supratranscrito, constata-se que o entendimento do STJ é no sentido de ser inexigível o ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI e pelo funcionamento de equipamentos contadores de produção instituídos por atos infralegais (a exemplo do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975[2], IN RFB nº 869, de 12 de agosto de 2008[3], e Ato Declaratório Executivo RFB nº 61, de 1º de dezembro de 2008[4], dentre outros), pois, embora denominados ressarcimento prévio, são tributos da espécie taxa de poder de polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal.

7. Asseverou a Colenda Corte de Justiça que, no entorno dos selos especiais de controle do IPI, o dever de afixá-los tem natureza de obrigação acessória (já que tem por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao ente público, tratando-se, então, de obrigação de fazer, no interesse exclusivo do fisco), enquanto o dever de adquiri-los tem natureza de obrigação principal (pois não pode ser considerada acessória a obrigação de pagar pelo fornecimento dos selos especiais utilizados para tal controle), haja vista a tipificação dessa cobrança como taxa, a teor do art. 77 do CTN[5].

8. Ao final, concluiu o STJ que a inexigibilidade ora em apreço ocorre enquanto vigente a previsão em norma infralegal, não alcançando os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2015, nos termos dos arts. 13 e 26, parágrafo único, da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, que instituiu taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964[6]. Por se tratar de tributo sujeito a lançamento de ofício, é quinquenal a pretensão de reaver os valores pagos indevidamente, tendo como termo inicial a data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, consoante se extrai da leitura combinada dos arts. 165, inciso I, e 168, inciso I, do CTN[7].

9. No tocante à discussão da matéria no Supremo Tribunal Federal – STF, o Plenário da Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, ante a sua incompatibilidade com o art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 25, inciso I, do ADCT, consoante se observa abaixo:

Decisão

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESSARCIMENTO DE CUSTOS E DEMAIS ENCARGOS PELO FORNECIMENTO DE SELOS DE CONTROLE. ORIENTAÇÃO FIXADA NO TEMA Nº 85, RE 559.994, SUPERADA. ARTIGO 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.437/1975. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENÁRIO DO STF. RE 662.113. RECURSO PROVIDO.

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário, manejado com arrimo na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão que assentou, *verbis*:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). SELOS DE CONTROLE QUANTITATIVO. LEI Nº 4.502, DE 1964 E DECRETO-LEI Nº 1.437, DE 1975. COBRANÇA PELO FORNECIMENTO.

É legítima a cobrança pelo fornecimento de selos de controle de IPI, a título de ressarcimento de custas.”

Os embargos de declaração opostos foram desprovidos.

Nas razões do apelo extremo, sustenta preliminar de repercussão geral e, no mérito, aponta violação aos artigos 150, I, da Constituição Federal e 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

É o relatório. DECIDO.

Esta Corte tinha fixado orientação no sentido da ausência de repercussão geral da controvérsia acerca da recepção do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.437/1975 (RE 559.994-RG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 29/10/2009, Tema nº 85).

Posteriormente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao examinar caso idêntico, declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal ante a sua manifesta incompatibilidade com os artigos 150, I, da Constituição e 25, I, do ADCT. Transcrevo a ementa:

“IPI - SELO DE QUALIDADE - NATUREZA - LEI Nº 4.502/64 E DECRETO-LEI Nº 1.437/75 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - DELEGAÇÃO - ARTIGOS 150, INCISO I, e 25 DA CARTA FEDERAL.

Ante o princípio da legalidade estrita, surge inconstitucional o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.437/75 no que transferida a agente do Estado - Ministro da Fazenda - a definição do ressarcimento de custo e demais encargos relativos ao selo especial previsto, sob o ângulo da gratuidade, no artigo 46 da Lei nº 4.502/64.” (RE 662.113, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJe de 4/4/2014).

Portanto, merece provimento a irresignação com apoio na diretriz jurisprudencial mais recente.

Ex positis, PROVEJO o recurso extraordinário, com fundamento no disposto no artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil. Custas na forma da lei. Sem honorários (artigo 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula nº 512/STF). (grifou-se)

(RE nº 911.357/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03/11/2015)

10. Com efeito, considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e no STF e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016[8], que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional:

11. Desse modo, sugere-se, **caso a manifestação da Receita Federal do Brasil (art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014) não aponte óbice**, a inclusão de novos temas no item 1.20 (IPI) da lista relativa ao art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos:

g) Fornecimento de selos especiais de controle de IPI - Taxa

Resumo: É inexigível o ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI (art. 3º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975) instituído por atos infralegais, pois, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie taxa de poder de polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2015, nos termos dos arts. 13 e 26, parágrafo único, da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, pois, a partir desta, trata-se de observância à estrita legalidade tributária.

Precedente: REsp nº 1.405.244/SP (tema nº 761 de recursos repetitivos)

Referência: Nota SEI Nº XXX/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Data da inclusão: XX/XX/2018.

h) Utilização de equipamentos contadores de produção - Taxa - SICOBE

Resumo: É inexigível a obrigação de ressarcimento pelos custos de funcionamento de equipamentos contadores de produção (Sistema de Controle de Produção de Bebidas - SICOBE) instituída por atos infralegais pois, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie taxa de poder de polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2015, nos termos dos arts. 13 e 26, parágrafo único, da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, pois, a partir desta, trata-se de observância à estrita legalidade tributária.

Precedentes: REsp nº 1.448.096/PR, AgInt no REsp nº 1.457.425/RN, Resp nº 1.448.916/RS e REsp nº 1.556.350/RS.

Referência: Nota SEI Nº XXX/ 2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Data da inclusão: XX/XX/2018.

III

12. São essas as considerações que esta Coordenação reputa úteis acerca da matéria trazida para análise, sugerindo-se, em caso de aprovação, ampla divulgação à carreira de Procurador da Fazenda Nacional, bem como envio de cópia da presente Nota à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região – PRFN 4ª Região, para ciência.

13. No curso da elaboração da presente Nota, sobreveio a publicação do REsp nº 1.405.244/SP (DJe 13/11/2018), julgado sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos, razão pela qual se recomenda o encaminhamento de cópia da presente Nota à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB para manifestação, **nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014 (matéria abrangida pelo recurso representativo da controvérsia), bem como para manifestação preliminar à edição de ato declaratório, a ser aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda (matéria não abrangida pelo recurso representativo da controvérsia).**

À consideração superior.

LORETTA PAZ SAMPAIO

Procuradora da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se conforme sugerido.

FILIPE AGUIAR DE BARROS

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e

Administrativa Tributária Substituto

[1] ~~Art. 3º O Ministro da Fazenda poderá determinar seja feito, mediante ressarcimento de custo e demais encargos, em relação aos produtos que indicar e pelos critérios que estabelecer, o fornecimento do selo especial a que se refere o [artigo 46 da Lei número 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), com os parágrafos que lhe foram acrescidos pela alteração 12ª do [artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966](#). (Revogado pela Lei nº 12.995, de 2014)~~

[2] Dispõe sobre a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados, relativo aos produtos de procedência estrangeira que indica, e dá outras providências.

[3] Dispõe sobre a instalação de equipamentos contadores de produção nos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas de que trata o art. 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e dá outras providências.

[4] Dispõe sobre o valor do ressarcimento de que trata o art. 58-T, § 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008.

[5] Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

[6] Art. 46. O regulamento poderá determinar, ou autorizar que o Ministério da Fazenda, pelo seu órgão competente, determine a rotulagem, marcação ou numeração, pelos importadores, arrematantes, comerciantes ou repartições fazendárias, de produtos estrangeiros cujo controle entenda necessário, bem como prescrever, para estabelecimentos produtores e comerciantes de determinados produtos nacionais, sistema diferente de rotulagem, etiquetagem obrigatoriedade de numeração ou aplicação de selo especial que possibilite o seu controle quantitativo.

~~§ 1º O selo especial de que trata este artigo será de emissão oficial e sua distribuição aos contribuintes será feita gratuitamente, mediante as cautelas e formalidades que o regulamento estabelecer. (Revogado pela Lei nº 12.995, de 2014)~~

~~§ 2º A falta de numeração do produto ou de aplicação do selo especial, ou o uso do selo impróprio ou aplicado em desacordo com as normas regulamentares, importará em considerar-se como não identificado, com o descrito nos documentos fiscais, o produto respectivo.~~

§ 2º A falta de rotulagem ou marcação do produto ou de aplicação do selo especial, ou o uso de selo impróprio ou aplicado em desacordo com as normas regulamentares, importará em considerar o produto respectivo como não identificado com o descrito nos documentos fiscais; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

§ 3º O regulamento disporá sobre o controle dos selos especiais fornecidos ao contribuinte e por ele utilizados, caracterizando-se, nas quantidades correspondentes: [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966\)](#)

a) como saída de produtos sem a emissão de nota-fiscal, a falta que for apurada no estoque de selos; [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966\)](#)

b) como saída de produtos sem a aplicação do selo, o excesso verificado. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966\)](#)

§ 4º Em qualquer das hipóteses das alíneas *a* e *b*, do parágrafo anterior, além da multa cabível, será exigido o respectivo imposto, que, no caso de produtos de diferentes preços, será calculado com base no de preço mais elevado da linha de produção, desde que não seja possível identificar-se o produto e o respectivo preço a que corresponder o selo em excesso ou falta. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966\)](#)

[7] Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo

162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

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;

(...)

[8] Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

(...)

VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional;

(...)



Documento assinado eletronicamente por **Loretta Paz Sampaio, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 05/12/2018, às 12:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Filipe Aguiar de Barros, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGACET Substituto(a)**, em 05/12/2018, às 12:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1428856** e o código CRC **590058D1**.