

RECURSO ESPECIAL Nº 1.405.244 - SP (2013/0322683-1)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000

EMENTA

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

Superior Tribunal de Justiça

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.

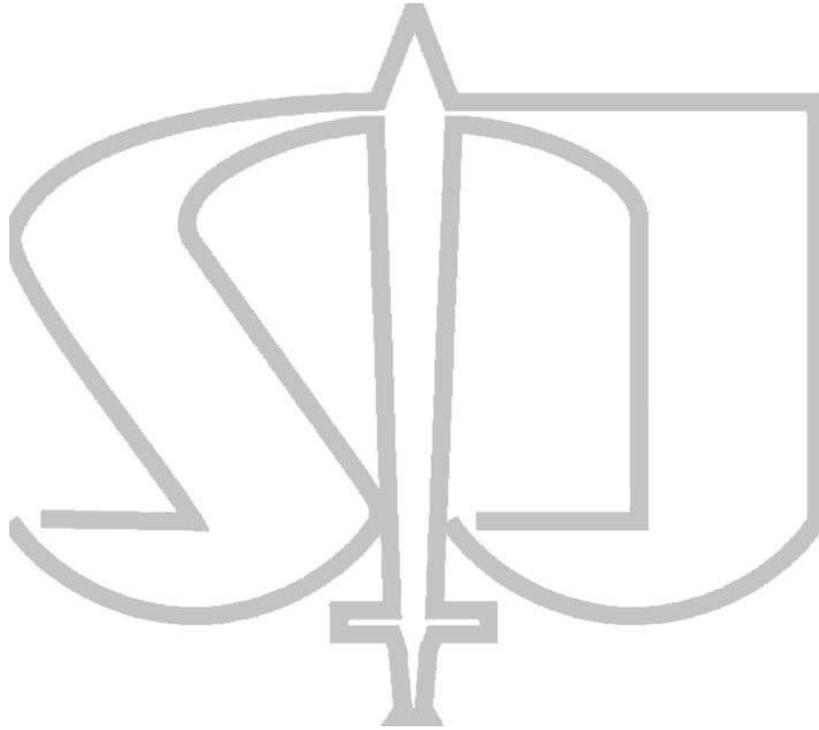
10. Pontua-se que a questão ora discutida somente se refere à inexigibilidade do ressarcimento do custo do selo de controle do IPI enquanto perdurou a previsão em norma infralegal (art. 3o. do DL 1.437/1995), não alcançando, todavia, os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014, instituindo 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.

Superior Tribunal de Justiça

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.



ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, a sessão, por unanimidade, conhecer do Recurso Especial e dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista proferido apenas em relação à tese), Gurgel de Faria e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedida a Sr^a Ministra Regina Helena Costa relativamente ao julgamento do caso concreto, nos termos da questão de ordem suscitada na assentada de 9.5.2018.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministros Francisco Falcão e a Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Brasília/DF, 08 de agosto de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.405.244 - SP (2013/0322683-1)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por VINHOS SALTON S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3a. Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. SELO DE CONTROLE DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

1. *A aquisição de selo para controle do IPI tem natureza jurídica de obrigação acessória, por visar facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo principal, conforme previsão contida no artigo 113, § 2o. do CTN.*

2. *A cobrança pela confecção e fornecimento dos selos, nos moldes do Decreto-Lei 1.437/75, constitui ressarcimento aos cofres públicos do seu custo e não tem natureza jurídica de taxa ou preço público.*

3. *Por força art. 3o. do Decreto-Lei 1.437/75, houve revogação do benefício da gratuidade prevista originariamente no art. 46 da Lei 4.502/64 e retirada a matéria do âmbito legal, atribuindo ao Ministro da Fazenda competência para regulamentá-la por meio de ato normativo próprio.*

4. *Por não se estar diante de obrigação de natureza tributária, mas acessória, não se verifica ofensa ao princípio da legalidade estrita insculpido no art. 150, I da Constituição Federal, nem tampouco revogação do Decreto-Lei 1.437/75, por força do artigo 25, inciso I do ADCT, sendo legítima a atribuição de competência prevista no artigo 3o. do Decreto-Lei 1.437/75 (fls. 452).*

2. Rejeitaram-se os Embargos de Declaração (fls. 472).

3. Em seu Apelo Nobre, fundado no art. 105, III, da CF/88, os

Superior Tribunal de Justiça

recorrentes alegam ofensa aos arts. 30., 70. e 97, I, III e IV do CTN, argumentando que tem natureza de taxa (cuja instituição se sujeita à reserva de lei em sentido estrito) a exigência de ressarcimento do custo de selos destinados ao controle da produção de determinadas bebidas, para fins de incidência do IPI, revelando-se ilegal o art. 30. do DL 1.437/1975, que tratou a exação à maneira de mera obrigação acessória/instrumental.

4. Sustentam, ainda, haver dissídio entre o acórdão recorrido e dezenas de acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, notadamente aqueles proferidos nos autos do AgRg no RE 392.640/RS e do AgRg no RE 423.625/RS, no que diz respeito à revogação do DL 1.497/1975 pelo art. 25 do ADCT/1988.

5. Em contrarrazões, preliminarmente, a FAZENDA NACIONAL defende que o Apelo Nobre não deve superar o exame de admissibilidade, haja vista: (i) a ausência de indicação explícita do dispositivo da CF/1988 em que se fundamenta a interposição; e (ii) a ausência de prequestionamento das teses recursais. No mérito, assevera: (i) que a exação, objeto da controvérsia, deve ser compreendida como obrigação tributária acessória, não havendo falar em reserva de lei em sentido estrito; e (ii) que a taxa, sendo assim considerada a exigência, foi instituída pelo próprio DL 1.497/1975, e não por ato de Ministro de Estado, razão pela qual não se poderia considerar ofendida a regra da legalidade.

6. Na decisão que admitiu o Recurso Especial, a ilustre Vice-Presidente da Corte Regional, Desembargadora SALETTE NASCIMENTO, identificou o Apelo Nobre, ora sob exame, como representativo de uma multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, a teor do art. 543-C do CPC/1973 (fls. 548/549).

7. O Apelo foi admitido como Recurso Especial Repetitivo (fls. 631/634).

8. O MPF, em parecer subscrito pelo ilustre

Superior Tribunal de Justiça

Subprocurador-Geral da República WAGNER DE CASTRO MATHIAS NETTO, manifestou-se pelo provimento do Recurso Especial, nos termos da seguinte ementa:

Recurso Especial. Tributário. Selo de controle de IPI. Natureza jurídica de tributo. Observância da legalidade estrita. Precedentes do STF. Pelo provimento (fls. 641).

9. É o relatório.



Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.405.244 - SP (2013/0322683-1)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000

VOTO

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (ART. 543-C DO CPG/1973 E ART. 1.036 DO CPG/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, 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

Superior Tribunal de Justiça

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. 30. do DL 1.437/1975, 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.

Superior Tribunal de Justiça

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. 30. 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.

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.

1. Inicialmente, afastam-se as objeções apresentadas pela FAZENDA NACIONAL ao conhecimento do Apelo Nobre.

2. De fato, a simples ausência de indicação de quais alíneas do art. 105, III da CF/88 teriam fundamentado a interposição do Apelo Nobre não compromete, em medida alguma, a compreensão da controvérsia posta sob exame. Absolutamente, pretender descartar um ato processual qualquer por (suposto) defeito de repercussão prática ínfima, ou nenhuma, é medida atentatória contra o objetivo maior de efetividade da Jurisdição, consolidado na regra segundo

a qual *pas de nullité sans grief*, mais ainda porque, no caso, a recorrida sequer afirma que teria havido prejuízo.

3. A alegada ausência de prequestionamento das teses recursais também se revela de improcedência manifesta, haja vista que a instância de origem examinou todos os dispositivos que os recorrentes sustentam vulnerados, proferindo juízo explícito a respeito da classificação 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.

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

Superior Tribunal de Justiça

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. 30. do DL 1.437/1975, depois revogado pela Lei 12.995/2014:

Art. 30. - 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 acrescentados pela alteração 12a. do artigo 20. 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).

Superior Tribunal de Justiça

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.

Superior Tribunal de Justiça

§ 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).

Superior Tribunal de Justiça

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,

Superior Tribunal de Justiça

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:

TRIBUTÁRIO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBÉ. 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 (SICOBÉ).*

2. *O dever de adotar o SICOBÉ 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*

Superior Tribunal de Justiça

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 insitos 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*

Superior Tribunal de Justiça

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 infraregal ampliar o conteúdo de punição tributária.

13. Recurso Especial conhecido e provido (REsp. 1.448.096/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14.10.2015).

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

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

Superior Tribunal de Justiça

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.

1. *Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.*

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 - SICOBEBE 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 10.833/2003 e 28 da Lei 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.*

Superior Tribunal de Justiça

6. *Recurso Especial parcialmente provido* (REsp. 1.556.350/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 1o.12.2015).

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. A teoria pentapartite apresenta cinco espécies no Sistema Tributário Nacional, a partir da nova ordem constitucional: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e contribuições especiais. 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.

19. Nos autos do já mencionado REsp. 1.448.096/PR – em que a 1a. Turma desta Corte debateu a natureza jurídica do ressarcimento devido à Casa da Moeda do Brasil pelos custos de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos contadores de produção, nos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas frias, a fim de viabilizar a fiscalização e cobrança do IPI, da contribuição ao PIS e da COFINS, no contexto

Superior Tribunal de Justiça

do Sistema de Controle e Produção de Bebidas (SICOBEBE) –, prevaleceu o entendimento de que se estaria diante de *Taxa de Poder de Polícia*, e não de *Taxa de Serviço*.

20. Embora concordes quanto à natureza tributária do intitulado ressarcimento, os ilustres Ministros BENEDITO GONÇALVES e REGINA HELENA COSTA, naquela oportunidade, objetaram, mediante estudos profundos e conscienciosos, que se estaria diante de *Taxa de Serviço*, e não de *Taxa do Poder de Polícia*, haja vista que tal ressarcimento *não se referiria à fiscalização da atividade particular em si mesma, mas ao custo dos serviços executados para a operacionalização de tal sistema*.

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

Superior Tribunal de Justiça

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

Superior Tribunal de Justiça

teria interesse em adquiri-lo no mercado; muito pelo contrário, é possível cogitar inclusive que seria financeiramente razoável despender 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:

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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Superior Tribunal de Justiça

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.

35. Inaplicável, à toda evidência, a tese exposta na petição inicial de que o prazo prescricional para se postular a repetição do indébito somente começaria a fluir a partir da data em que ocorra a homologação, expressa ou tácita, do lançamento antecipado, visto que, ao contrário do alegado pelos ora

Superior Tribunal de Justiça

recorrentes, não se está diante de tributo submetido a lançamento por homologação, pois, como já exposto, no ressarcimento de custos de confecção do selo de IPI, o Contribuinte não declara a ocorrência do fato gerador, nem o montante a ser pago a título de tributo, para posterior homologação pelo Fisco.

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.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2013/0322683-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.405.244 / SP**

Números Origem: 00225445420044036100 200461000225442 5420044036100

PAUTA: 09/03/2016

JULGADO: 13/04/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO

ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI / Imposto sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator."

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2013/0322683-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.405.244 / SP**

Números Origem: 00225445420044036100 200461000225442 5420044036100

PAUTA: 13/12/2017

JULGADO: 13/12/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Ministra Impedida

Exma. Sra. Ministra : **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, o Dr. **RICARDO NUSSRALA HADDAD**, pelos recorrentes, e a Dra. **MARISE CORREIA DE OLIVEIRA**, pela recorrida.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia **PRIMEIRA SEÇÃO**, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do recurso especial e dando-lhe parcial provimento, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Herman Benjamin. Aguardam os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Francisco Falcão."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.405.244 - SP (2013/0322683-1)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC/1973 E ART. 1.036 DO CPC/2015). SELO DE CONTROLE DE IPI. NATUREZA JURÍDICA DE TAXA. ART. 3º DO DECRETO-LEI 1.437/1975. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA *LEGALIDADE*. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF NO RE 662.113/PR. VÍCIO SUPERADO COM A EDIÇÃO DA LEI 12.995/2014.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que considerou que a aquisição de selo para controle do IPI tem natureza jurídica de obrigação acessória.

2. O eminente relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, proferiu percuciente voto, no qual conhece e dá parcial provimento ao Recurso Especial, bem como fixa a tese da inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI, instituído pelo Decreto-Lei 1.437/1975.

3. A falta de indicação do dispositivo constitucional que embasa a pretensão recursal não obsta o seu conhecimento quando, das razões do apelo nobre, é possível aferir que se veicula alegação de violação a dispositivos de lei federal (art. 105, II, "a", da CF/1988).

4. Não se configura a alegada ausência de prequestionamento, uma vez que o Tribunal de origem debateu de forma expressa a questão jurídica ora posta, qual seja, a natureza jurídica da exação e a adequação da sua instituição pelo Decreto-Lei 1.437/1975 ao princípio *da legalidade*.

5. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 662.113/PR, declarou inconstitucional o art. 3º do Decreto-Lei 1.437/1975, por afronta ao princípio *da legalidade*.

6. A Corte Constitucional entendeu que o selo do IPI possui natureza jurídica de **taxa**, havendo incompatibilidade entre o art. 3º do Decreto-Lei 1.437/1975 e os arts. 150, I, da Constituição Federal e 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

7. A Fazenda Nacional, por sua vez, reconheceu a natureza jurídica de taxa, considerando que a obrigatoriedade da selagem do vinho decorre do poder de polícia exercido pelo Estado. Ressalvou, porém, que o vício de legalidade do art. 3º do Decreto-Lei 1.437/1975 foi superado com a edição da Lei 12.995/2014, que em seu art. 13, I, atribuiu clara natureza jurídica tributária ao valor pago pelo selo de controle definido no art. 46 da Lei 4.502/1964.

8. O voto do ilustre relator trata de forma bastante acurada da controvérsia ora posta, ressaltando 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, que alterou a sistemática da selagem do vinho posto em circulação, instituindo taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502/1964".

9. Sugestão do seguinte acréscimo: "inexegibilidade 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**".

10. Acompanho o e. relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, para conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa extensão, dar-lhe provimento. Quanto à tese de Recurso Especial Repetitivo fixada, também acompanho o eminente Relator, com o acréscimo proposto no item antecedente.

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Os autos foram recebidos neste Gabinete em 15.12.2017.

Trata-se de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da Constituição Federal) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. SELO DE CONTROLE DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

1 A aquisição de selo para controle do IPI tem natureza jurídica de obrigação acessória, por visar facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo principal, conforme previsão contida no artigo 113, § 2º, do CTN.

2. A cobrança pela confecção e fornecimento dos selos, nos moldes do Decreto-Lei 1.437/75, constitui ressarcimento aos cofres públicos do seu custo e não tem natureza jurídica de taxa ou preço público.

3. Por força art. 3º do Decreto-Lei n.º 1.437/75, houve revogação do benefício da gratuidade prevista originariamente no art. 46 da Lei 4.502/64 e retirada a matéria do âmbito legal, atribuindo ao Ministro da Fazenda competência para regulamentá-la por meio de ato normativo próprio.

4. Por não se estar diante de obrigação de natureza tributária, mas acessória, não se verifica ofensa ao princípio da legalidade estrita insculpido no art. 150, I da Constituição Federal, nem tampouco revogação do Decreto-lei n.º 1.437/75, por força do artigo 25, inciso I do ADCT, sendo legítima a atribuição de competência prevista no artigo 3] do Decreto-lei n.º 1.437/75.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados.

A parte recorrente alega, em breve síntese, violação dos arts. 3º, 7º, 97, I, III e IV, do CTN. Sustenta que o ressarcimento de custos e demais encargos relativos ao selo de controle do IPI tem natureza jurídica de taxa, cuja instituição se sujeita à reserva de lei em

Superior Tribunal de Justiça

sentido estrito, sendo ilegal e inconstitucional o art. 3º do Decreto-Lei 1.437/1975.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 525-535, e-STJ), alegando, em preliminar: a) não foi indicado o permissivo constitucional que autoriza a interposição do Recurso Especial; b) o acórdão recorrido não se manifestou expressamente sobre os arts. 3º, 7º, 97, I, III e IV, do CTN, configurando a ausência de prequestionamento.

No mérito, a recorrida pugna pelo não provimento do apelo nobre, afirmando que a aquisição dos selos de controle do IPI se trata, *"apenas, de mais um custo, dentre outros que se somam à atividade desenvolvida pelo industrial e que é repassado ao preço final do produto. A única diferença é que tal valor é devido ao Estado, por ser dele o monopólio na confecção dos selos, necessidade esta que se impõe diante das peculiaridades anteriormente esposadas"*.

Aduz, ainda, que, mesmo que se reconheça a natureza jurídica de taxa, *"ela foi criada mediante instrumentos normativos de nível legal, não podendo se cogitar de violação ao princípio da legalidade (...)"*.

O apelo nobre foi admitido como recurso representativo da controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2º, § 1º, da Resolução STJ 8/2008 (fls. 631-634, e-STJ).

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento do Recurso Especial, em manifestação assim ementada (fls. 641-644, e-STJ):

Recurso especial. Tributário. Selo de controle de IPI. Natureza jurídica de tributo. Observância da legalidade estrita. Precedentes do STF. Pelo provimento.

O eminente relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, proferiu percuciente voto, no qual conhece e dá parcial provimento ao Recurso Especial, bem como fixa a tese da inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI, instituído pelo Decreto-Lei 1.437/1975, *verbis*:

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**. 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.

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 DL 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 adquirir-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**, que alterou a sistemática da selagem do vinho posto em circulação, 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. Aqui se trata de observância à estrita legalidade tributária.

Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia, uma vez que há precedentes do STJ no sentido de que a aquisição de selos para fiscalização a título de IPI configura despesa de ressarcimento e há outros julgados que atribuem a natureza jurídica de taxa a tal obrigação.

É o **relatório**.

Inicialmente, observo que não merecem acolhidas as preliminares levantadas pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões. A falta de indicação do dispositivo constitucional que embasa a pretensão recursal não obsta o seu conhecimento quando, das razões do apelo nobre, é possível aferir que se veicula alegação de violação a dispositivos de lei federal (art. 105, II, "a", da CF/1988).

Não se configura a alegada ausência de prequestionamento, visto que o Tribunal de origem debateu de forma expressa a questão jurídica ora posta, qual seja, a

Superior Tribunal de Justiça

natureza jurídica da exação e a adequação da sua instituição pelo Decreto-Lei 1.437/1975 ao princípio da *legalidade*.

Passo à questão de mérito.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 662.113/PR, declarou inconstitucional o art. 3º do Decreto-Lei 1.437/1975, por afronta ao princípio da *legalidade*, *verbis*:

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/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 4.4.2014)

A Corte Constitucional entendeu que o selo do IPI possui natureza jurídica de **taxa**, havendo incompatibilidade entre o normativo acima referido e os arts. 150, I, da Constituição Federal e 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

[...]

Sendo o selo do IPI pré-condição para a circulação dos produtos alcançados pela regra do artigo 46 da Lei nº 4.502/1964, não há de se falar em preço público. A distinção entre preço público e a taxa tem lugar quando em discussão a contraprestação pelo usufruto de serviços públicos – até mesmo porque os primeiros são marcados pela voluntariedade, isso é, pela necessidade de que o usuário aquiesça com o pagamento –, não quando em causa o exercício de poder de polícia, sempre remunerado por taxa.

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.

O artigo 150, inciso I, da Carta de 1988 preconiza que a exigência de tributos só se revela possível mediante lei formal. O dispositivo mostra-se inequívoco:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Superior Tribunal de Justiça

Vê-se, então, a incompatibilidade entre a norma e o disposto nos artigos 150, inciso I, da Carta Federal e 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Nesse sentido, são múltiplos os precedentes do Supremo: Recurso Extraordinário nº 400.719, relatora ministra Cármen Lúcia, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 440.833, relator ministro Ricardo Lewandowski, e Recurso Extraordinário nº 385.108, relator ministro Dias Toffoli.

[...]

A Fazenda Nacional (fls. 664-666, e-STJ), por sua vez, reconheceu a natureza jurídica de taxa, considerando que a obrigatoriedade da selagem do vinho decorre do poder de polícia exercido pelo Estado. Assim, afirma que *"não resta dúvida, também, quanto a necessidade de respeito ao princípio da legalidade tributária, no que a Fazenda Nacional reconhece como correta a decisão proferida pelo STF, que declarou a inconstitucionalidade do Decreto 1.437/75, que conferia ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para a editar ato que trate da regulamentação da selagem da mercadoria"*.

A parte recorrida, porém, ressalva que o vício de legalidade do art. 3º do Decreto-Lei 1.437/1975 foi superado com a edição da Lei 12.995/2014, que em seu art. 13, I, atribuiu clara natureza jurídica tributária ao valor pago pelo selo de controle definido no art. 46 da Lei 4.502/1964.

Observo que o voto do ilustre Relator trata de forma bastante acurada da controvérsia ora posta, ressaltando 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, que alterou a sistemática da selagem do vinho posto em circulação, instituindo taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502/1964"*.

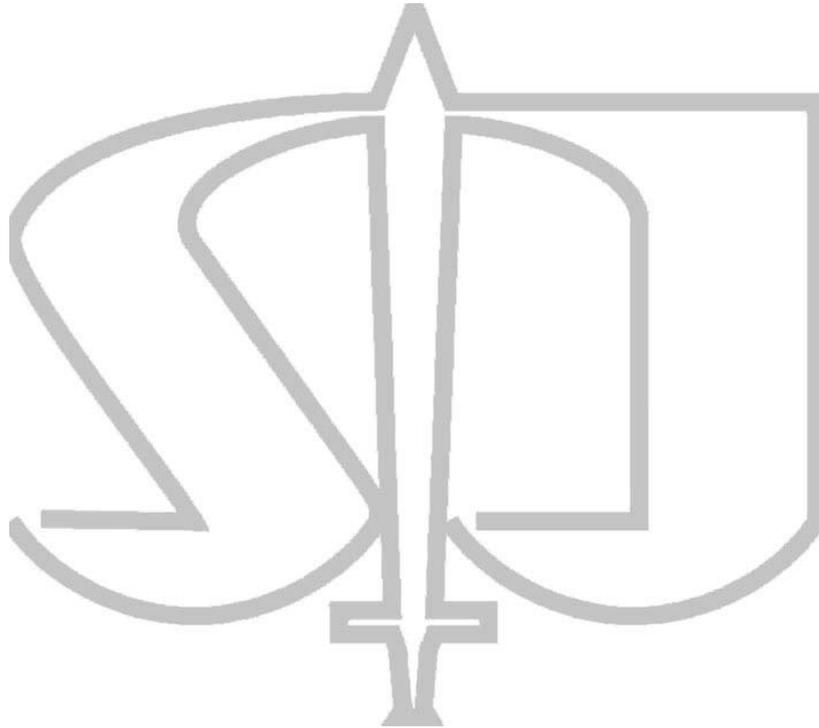
Assim, entendo que a ressalva também deve constar da tese firmada, com a sugestão do seguinte acréscimo: "inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI instituído pelo DL 1.437/1975, que, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia, de

Superior Tribunal de Justiça

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.**"

Com essas considerações, acompanho o e. Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, para **conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa extensão, dar-lhe provimento. Quanto à tese de Recurso Especial Repetitivo fixada, também acompanho Vossa Excelência, com o acréscimo acima proposto.**

É o voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2013/0322683-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.405.244 / SP**

Números Origem: 00225445420044036100 200461000225442 5420044036100

PAUTA: 09/05/2018

JULGADO: 09/05/2018

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, em questão de ordem suscitada pela Sra. Ministra Regina Helena Costa, decidiu que, como não há óbice para votar na fixação da tese, o impedimento do julgador restringe-se apenas à análise do caso concreto. No mérito, após o voto-vista antecipado do Sr. Ministro Herman Benjamin acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, com os acréscimos acolhidos, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Francisco Falcão."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.405.244 - SP (2013/0322683-1)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO

ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Trata-se de Recurso Especial interposto por **VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e **OUTRO**, contra acórdão prolatado pela 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, em julgamento de apelação, assim ementado (fl. 452e):

TRIBUTÁRIO. SELO DE CONTROLE DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

1 A aquisição de selo para controle do IPI tem natureza jurídica de obrigação acessória, por visar facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo principal, conforme previsão contida no artigo 113, § 2º, do CTN.

2. A cobrança pela confecção e fornecimento dos selos, nos moldes do Decreto-Lei 1.437/75, constitui ressarcimento aos cofres públicos do seu custo e não tem natureza jurídica de taxa ou preço público.

3. Por força art. 3º do Decreto-Lei nº 1.437/75, houve revogação do benefício da gratuidade prevista originariamente no art. 46 da Lei 4.502/64 e retirada a matéria do âmbito legal, atribuindo ao Ministro da Fazenda competência para regulamentá-la por meio de ato normativo próprio.

4. Por não se estar diante de obrigação de natureza tributária, mas acessória, não se verifica ofensa ao princípio da legalidade estrita insculpido no art. 150, I da Constituição Federal, nem tampouco revogação do Decreto-lei nº 1.437/75, por força do artigo 25, inciso I do ADCT, sendo legítima a atribuição de competência prevista no artigo 3º do Decreto-lei nº 1.437/75.

O presente feito foi encaminhado a esta Corte como recurso repetitivo, dando origem ao Tema n. 761, o qual consiste em "saber se o

Superior Tribunal de Justiça

ressarcimento dos custos de aquisição dos selos de controle do IPI, instituído pelo art. 3º. do Decreto-lei 1.437/75, tem natureza tributária e não foi recepcionado pelo art. 25 do ADCT".

O Ministério Público Federal manifestou-se, às fls. 641/644, pelo provimento do recurso.

A Fazenda Nacional atravessou petição às fls. 664/666e, reconhecendo "correta a decisão proferida pelo STF, que declarou a inconstitucionalidade do Decreto-lei 1.437/75, que conferia ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para a editar ato que trate da regulamentação da selagem da mercadoria", ressaltando que "em 18 de junho de 2014, foi editada a Lei 12.995/2014, que, no art. 13, trouxe alteração na sistemática da selagem do vinho posto em circulação. Pela norma inovadora, a natureza jurídica de taxa foi claramente atribuída ao valor pago pelo selo de controle definido no art. 46, da Lei 4.502/1964" (fl. 665e).

Alega que "a impropriedade do ato normativo que versava sobre o ressarcimento poderá ser reconhecida para o período anterior à Lei 12.995/2014, quando revogação da gratuidade do selo foi veiculado por norma infralegal, em que pese a sua natureza de tributo. Porém, uma vez sanada a instituição da taxa pela edição da competente lei, possível se falar em obrigatoriedade no recolhimento, sem qualquer previsão de ressarcimento expressamente regulamentada" (fl. 666e).

O Sr. Ministro Napoleão, Relator, na assentada de 13.12.2017, definiu o ressarcimento sob análise como "**tributo da espécie Taxa do Poder de Polícia**, de modo que há vício de forma na sua instituição por norma infralegal", 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 do Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal. Aqui se trata de observância da estrita legalidade tributária" (destaquei).

Pontua Sua Excelência, ademais, "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, que alterou a sistemática da selagem do vinho posto em circulação, instituindo taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502/1964" (destaque do original).

O Sr. Ministro Herman Benjamin, após tomar vista dos autos, apresentou voto no sentido de acompanhar o Ministro Relator, entendendo, contudo, "que a ressalva também deve constar da tese firmada, com a sugestão do seguinte acréscimo: "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**" (destaque do original).

Impedida de votar no caso concreto, manifestei interesse em proferir voto na tese do recurso repetitivo, tendo a 1ª Seção, em Questão de Ordem por mim suscitada, decidido, à unanimidade, não haver óbice para votar na fixação da tese em abstrato, restringindo o impedimento do julgador apenas à análise do caso concreto.

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

Cinge-se a controvérsia em definir se o ressarcimento devido à Administração Tributária pelos custos de impressão do selo especial de controle do IPI, exigido para determinados produtos, com vista ao controle quantitativo de sua fabricação, possui natureza de tributo (obrigação tributária principal) – taxa mais especificamente – ou de obrigação tributária acessória, para efeito de decidir-se acerca da legitimidade da delegação conferida ao Ministro da Fazenda, por meio do art. 3º do Decreto-lei n. 1.437/75, de determinar que tal custo e demais encargos podem ser feitos mediante ressarcimento.

Traço, inicialmente, algumas considerações sobre taxa e

obrigação tributária acessória.

A taxa, prevista no art. 77 do CTN, é espécie de tributo que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Sempre oportuno recordar a advertência contida no art. 4º, *caput* e inciso I, do CTN, segundo os quais são irrelevantes, para qualificar a natureza jurídica específica de um tributo, a denominação e demais características formais adotadas pela lei, importando, para esse fim, a situação fática ensejadora da respectiva obrigação.

Desse modo, a denominação de "ressarcimento", por si só, não é suficiente para afastar a natureza tributária da exação.

Já o art. 113 do CTN, por sua vez, inaugura a disciplina da obrigação tributária, estatuidando:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

O § 2º desse dispositivo de lei prescreve o que vem a ser obrigação acessória: espécie do gênero obrigação tributária, é aquela que tem por objeto "as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". Na mesma linha, o art. 115 dispõe que "fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal".

As obrigações acessórias constituem, portanto, condutas comissivas ou omissivas exigíveis dos contribuintes no intuito de assegurar

Superior Tribunal de Justiça

o cumprimento da obrigação principal. Compreendem sempre um "fazer" ou "não fazer" voltados às atividades de controle e arrecadação tributária.

Tais deveres materializáveis em prestações diversas, podem consistir, exemplificadamente, tanto na própria apuração da quantia a ser paga a título de tributo, hipótese do chamado lançamento por homologação (art. 150 do CTN), como na expedição de notas fiscais, preenchimento de declarações, prestação de informações ou escrituração de livros.

A seu turno, o selo em exame tem sua origem na Lei n. 4.502/64, a qual, no seu art. 46, *caput* e §§ 1º e 2º, dispunha:

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.

§ 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.

A distribuição do selo, inicialmente gratuita, passou a ser onerosa com a entrada em vigor do Decreto-lei n. 1.437/75, o qual previu o pagamento pelo seu fornecimento a título de ressarcimento de custo, nos termos do art. 3º, *verbis*:

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 acrescentados pela alteração 12ª do artigo 2º do

Superior Tribunal de Justiça

Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966.

O regulamento do IPI, veiculado pelo Decreto n. 4.544/02, assim disciplina a questão, em seus arts. 223 e 237:

Art. 223. 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 do Secretário da Receita Federal, que poderá restringir a exigência a casos específicos, bem assim dispensar ou vedar o uso do selo (Lei nº 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 nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, art. 3º).

No âmbito administrativo regulamentar, a Secretaria da Receita Federal, em atendimento ao disposto no Decreto n. 4.544/02, expediu a Instrução Normativa n. 504/05, que, no seu art. 27, estatui:

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.

Dessa moldura normativa, extrai-se que a impressão de selos fiscais não está associada a qualquer atividade administrativa de limitação ou disciplinamento de direitos, interesses ou liberdades, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, não se enquadrando, portanto, no conceito constitucional de taxa de polícia ou de serviço.

Outrossim, o valor exigido do contribuinte para a aquisição de selos de controle tampouco configura preço público, uma vez que a aquisição é compulsória.

Superior Tribunal de Justiça

Sendo assim, a exação em foco representa mero ressarcimento de custos relacionados ao adimplemento da obrigação acessória.

De fato, trata-se de obrigação tributária acessória, a teor do art. 113, § 2º, do CTN, configurando um *facere* que visa auxiliar o cumprimento de obrigações tributárias principais pertinentes ao IPI.

A sua prestação consiste na remuneração pela despesa de impressão do selo especial de controle do IPI, correspondente ao pagamento de uma quantia em dinheiro equivalente ao custo desse serviço, realizado pelo Estado.

Tal hipótese não se enquadra nos contornos da regra-matriz de incidência da *taxa de serviço*, estampada no art. 145, II, *in fine*, da Constituição da República, nem tampouco no conceito de tributo, legalmente definido no art. 3º do CTN, e disciplinada no plano infraconstitucional nos arts. 77 e 79 do mesmo diploma normativo.

O ressarcimento dos selos de controle, portanto, não deflui de obrigação tributária principal e não se caracteriza como preço público, mas representa os custos e demais encargos pela confecção e fornecimento dos selos de controle do IPI, porquanto fabricados com a utilização do patrimônio público.

Anoto que o objeto das obrigações acessórias, embora não possua conteúdo pecuniário, pode, eventualmente, acarretar despesa para o sujeito passivo.

A título de exemplificação, citem-se a obrigação de o contribuinte de IPI escriturar as entradas de insumos e as saídas do estabelecimento industrial, permitindo a fiscalização do creditamento decorrente do princípio da não-cumulatividade, bem como a da emissão de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias pelo contribuinte de ICMS.

Indene de dúvida a natureza não tributária dos custos do cumprimento da obrigação acessória como a confecção de livros ou emissão de talonário.

Essa mesma natureza deve ser conferida ao custo da

aquisição dos selos de controle do IPI. O fato de eles serem, necessariamente, fabricados pela Casa da Moeda e adquiridos diretamente da repartição fazendária, ao invés de adquiridos de particulares, não é determinante para transmutar a natureza da obrigação para taxa de polícia ou de serviço. O que determina a natureza jurídica da obrigação tributária – se principal ou acessória – é a prestação que consiste no seu objeto.

Em hipóteses idênticas, nas quais se discutiu a natureza jurídica do ressarcimento dos custos com a emissão de selos de controle do IPI, a mesma conclusão ora adotada foi alcançada por esta Corte, consoante extrai-se dos julgados assim ementados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SELO DE CONTROLE DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REFLEXO PECUNIÁRIO NO CUSTO DE PRODUÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

[...]

2. A aquisição de selo para controle do IPI tem natureza jurídica de obrigação acessória, porquanto visa a facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo principal, conforme previsão contida no artigo 113, § 2º, do CTN. A cobrança pela confecção e fornecimento dos selos, amparada pelo Decreto-Lei 1.437/75, nada mais é do que o ressarcimento aos cofres públicos do seu custo, não configurando taxa ou preço público. Precedente: REsp 836277, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 20.09.07

[...]

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

(REsp 732.617/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 28/09/2009).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IPI. SELOS DE CONTROLE. GRATUIDADE. LEI 4.502/64. REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO PELO DECRETO-LEI 1.437/75. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NATUREZA DE RESSARCIMENTO AOS COFRES PÚBLICOS. POSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

1. Os selos de controle do IPI fornecidos devem ser ressarcidos quanto aos custos e demais encargos decorrentes da sua emissão, constituindo receita originária da União, proveniente de produto fabricado por empresa pública - Casa da Moeda, com a utilização do patrimônio estatal, encerrando obrigação acessória, cuja finalidade precípua é facilitar a fiscalização e a arrecadação do imposto. (Precedente: REsp 836.277/PR, DJ

20.09.2007)

2. A natureza de taxa não se aplica ao referido ressarcimento, posto não configurar exercício do poder de polícia ou utilização de serviço público específico e divisível, nem de preço público, porquanto não decorre de obrigação assumida voluntariamente.

3. A Lei 4.502/64, em cujo art. 46 foi prevista originariamente a gratuidade de sua emissão, foi revogada com o advento do Decreto-Lei n.º 1.437/75, que conjurou o benefício da gratuidade, tendo sido, concomitantemente, retirada a matéria do âmbito legal (em sentido estrito), atribuindo ao Ministro da Fazenda a competência para regulamentá-la através de ato normativo próprio, legitimado pelo art. 113 do CTN.

[...]

5. Recurso especial provido.

(REsp 881.528/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJe 18/06/2008).

Não se desconhece que o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou, por maioria, mediante controle difuso, a inconstitucionalidade do art. 3º do Decreto-lei n. 1.437/75, reconhecendo a natureza jurídica de taxa do ressarcimento de custo e demais encargos relativos ao selo especial de controle de IPI, previsto no art. 46 da Lei n. 4.502/64, como estampa o julgado assim ementado:

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, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014).

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal não se manifestou definitivamente sobre a natureza jurídica da exação em tela, de forma vinculante, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida. Desse modo, entendo estar autorizado a esta Corte apreciar a natureza jurídica do selo de controle do IPI, conforme estabelecido na lei

infraconstitucional.

Aliás, registre-se que o Supremo Tribunal Federal já examinou a questão e não vislumbrou repercussão geral na controvérsia sobre a harmonia da delegação prevista no art. 3º do Decreto-lei n. 1.437/75 com a Constituição da República, considerado o princípio da legalidade estrita, como o demonstra o julgado assim ementado:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - SELO DE CONTROLE DO IMPOSTO - RESSARCIMENTO - ARTIGO 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.437/75 - AUSÊNCIA DE RECEPÇÃO PELA CARTA DE 1988 - DECLARAÇÃO NA ORIGEM.

Na dicção da ilustrada maioria, não possui repercussão geral controvérsia sobre a harmonia, ou não, com a Carta da República, da delegação contemplada no artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.437/75, considerado o princípio da legalidade estrita.

(RE 559.994 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 05/06/2008, DJe-157 DIVULG 21-08-2008 PUBLIC 22-08-2008 EMENT VOL-02329-04 PP-00658 REPUBLICAÇÃO: DJe-204 DIVULG 28-10-2009 PUBLIC 29-10-2009).

Por fim, anoto que o Sr. Ministro Napoleão faz referências, em seu voto, ao julgado da 1ª Turma desta Corte proferido no REsp. n. 1.448.096/PR, de sua relatoria, (DJe 14.10.2015), no qual se discutiu a natureza jurídica da obrigação criada para certas pessoas jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco, de instalar equipamentos contadores de produção (vazão), a fim de viabilizar a fiscalização da cobrança de PIS/COFINS e IPI – Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBEBE) – e de ressarcir os custos pela instalação e manutenção desse sistema, à Casa da Moeda do Brasil.

De fato, naquele julgamento, acompanhei o Relator para reconhecer a natureza de taxa da exação, entendendo, todavia, que se trata de taxa de serviço, diversamente de Sua Excelência, que lhe imputava a natureza de taxa de polícia.

No ponto, peço licença para tecer brevíssimas considerações sobre o tema.

O art. 58-T da Lei n. 10.833/03, na redação dada pela Lei n.

Superior Tribunal de Justiça

11.827/08, estabelecia:

Art. 58-T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007.

§ 1º. A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º. As pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo 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 § 3º do art. 28 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período.

Os §§ 2º e 3º do art. 28, da Lei n. 11.488/07, a seu turno, prescrevem:

Art. 28. Os equipamentos contadores de produção de que trata o art. 27 desta Lei deverão ser instalados em todas as linhas de produção existentes nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, em local correspondente ao da aplicação do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1º O selo de controle será confeccionado pela Casa da Moeda do Brasil e conterá dispositivos de segurança aprovados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que possibilitem, ainda, a verificação de sua autenticidade no momento da aplicação no estabelecimento industrial fabricante de cigarros.

§ 2º Fica atribuída à Casa da Moeda do Brasil a responsabilidade pela integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos de que trata o art. 27 desta Lei nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, sob supervisão e acompanhamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil e observância aos requisitos de segurança e controle fiscal por ela estabelecidos.

§ 3º Fica a cargo do estabelecimento industrial fabricante de cigarros o ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil pela execução dos procedimentos de que trata o § 2o. deste artigo, bem como pela adequação necessária à instalação dos equipamentos de que trata o art. 27 desta Lei em cada linha de

Superior Tribunal de Justiça

produção.

§ 4º Os valores do ressarcimento de que trata o § 3º. deste artigo serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e deverão ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial fabricante de cigarros, podendo ser deduzidos do valor correspondente ao ressarcimento de que trata o art. 3º do Decreto-Lei 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

§ 5º. Na hipótese de existência de saldo após a dedução de que trata o § 4º deste artigo, os valores remanescentes do ressarcimento de que trata o § 3º deste artigo poderão ser deduzidos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração (destaquei).

A Instrução Normativa RFB n. 869/08, ao dispor sobre a instalação de equipamentos contadores de produção nos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas de que trata o art. 58-T da Lei n. 10.833/03, estatui:

Art. 2º. O Sicobe será composto por equipamentos Contadores de produção, bem como de aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão dos quantitativos medidos à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1º. Os equipamentos de que trata o caput possibilitarão, ainda, a identificação do tipo de produto, embalagem e sua respectiva marca comercial.

§ 2º. Os produtos controlados também deverão ser marcados pelo Sicobe, em cada unidade, em lugar visível, conforme for mais apropriado ao tipo de embalagem, por processo de impressão com tinta de segurança indelével, com códigos que possibilitem identificar a legítima origem, a diferenciação da produção ilegal e a comercialização de contrafações.

§ 3º Os procedimentos de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos que compõem o Sicobe nos estabelecimentos industriais envasadores das bebidas de que trata o art. 1º serão realizados pela Casa da Moeda do Brasil (CMB).

Ainda, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Executivo n. 61/08, assim expresso:

Art. 1º. O valor a ser ressarcido à Casa da Moeda do Brasil, em observância ao disposto no art. 58-T, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008, é de

Superior Tribunal de Justiça

R\$ 0,03 (três centavos de real) por unidade de produto controlado pelo Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

Art. 2º. O ressarcimento de que trata o art. 1º deverá ser efetuado pelos estabelecimentos industriais envasadores de bebidas, obrigados à utilização do Sicobe, de acordo com o disposto no art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 869, de 2008 (destaquei).

Dessa moldura normativa, flagra-se uma obrigação tributária de natureza acessória e consubstanciada no dever de adotar o SICOBE – a teor do art. 113, § 2º, do CTN –, para auxiliar a fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias principais, vale dizer, as pertinentes ao IPI, à contribuição ao PIS e à COFINS.

Contudo, a outra prestação, consistente na remuneração obrigatória das atividades de integrar, instalar e efetuar a manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos contadores de produção de bebidas – as quais são realizadas pela Casa da Moeda do Brasil, empresa pública federal – não pode ser equiparada a mero ressarcimento dos custos da obrigação acessória.

Tal prestação, em verdade, corresponde ao pagamento compulsório de uma quantia em dinheiro equivalente ao custo desses serviços, realizados pelo Poder Público.

Diferentemente da obrigação de remuneração pelos custos de impressão do selo especial de controle do IPI, tal hipótese remete, inexoravelmente, aos contornos das regra-matriz de incidência da *taxa de serviço*, estampada no art. 145, II, *in fine*, da Constituição da República e ao conceito de tributo, legalmente definido no art. 3º do CTN, e desdobrado nos arts. 77 e 79 do Código Tributário Nacional.

Observe-se emergir dos §§ 2º e 3º do art. 28, da Lei n. 11.488/07, referente ao SICOBE, o desenho da hipótese de incidência de *taxa de serviço*: prestação pecuniária compulsória destinada a remunerar a *prestação de serviço público* - assim entendida a realização de atividade material de interesse coletivo, de incumbência do Poder Público, sob regime jurídico de direito administrativo – serviço esse *específico e divisível*.

Superior Tribunal de Justiça

Portanto, não vislumbro identidade entre as naturezas jurídicas do selo do IPI e do SICOBE, a justificar a aplicação da orientação adotada em relação a este.

Com efeito, o SICOBE é específico e envolve uma série de custos que o selo do IPI não abrange. Conquanto se trate de serviços voltados à implementação de sistema de controle pela administração tributária, com o objetivo de fiscalizar a cobrança e arrecadação nos estabelecimentos industriais envasadores das bebidas mencionadas, o ressarcimento devido à Casa da Moeda do Brasil não se refere à fiscalização da atividade particular em si mesma, mas ao custo dos serviços executados para a operacionalização do sistema.

Dessarte, afastada a natureza de taxa da exigência em tela e não se caracterizando como preço público, está-se diante de mero ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento dos selos de controle do IPI, atrelado à obrigação tributária acessória de sua utilização, constituindo receita originária da União, proveniente de produto fabricado por empresa pública (Casa da Moeda), com a utilização do patrimônio estatal.

Sendo assim, impõe-se seja tal exigência criada por lei, como corolário do princípio geral da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição da República.

Nessa linha, aliás, já se manifestou este Superior Tribunal:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONSOLIDAÇÃO DE BALANCETES MENSIS NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NORMA LEGAL.

[...]

5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exurgem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à "legislação tributária" em sentido lato,

Superior Tribunal de Justiça

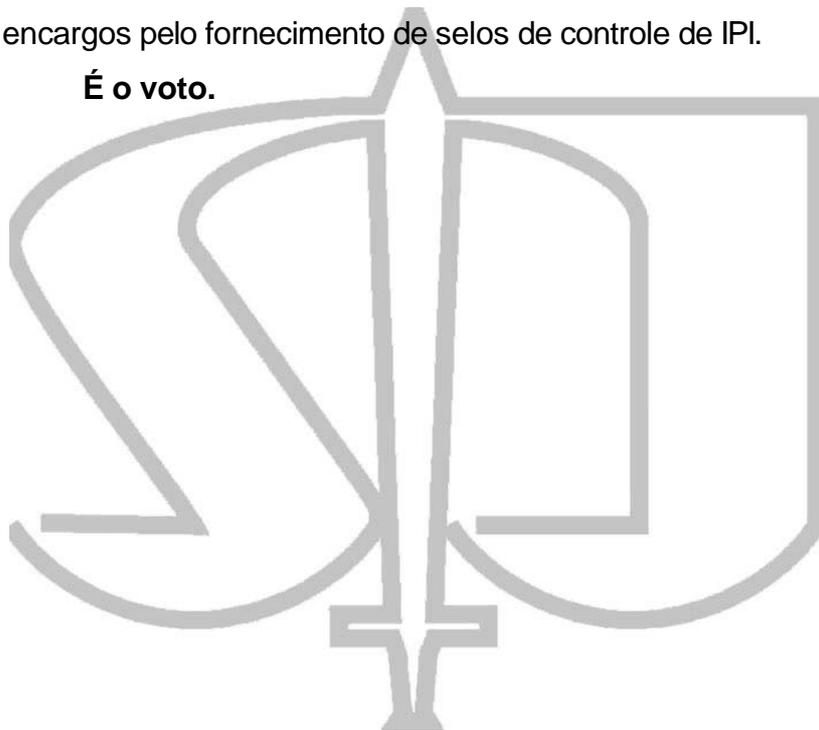
*podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, **sempre vinculados à lei da qual dependem.***

8. Recurso especial provido.

(REsp 724.779/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 20/11/2006, p. 278 - destaquei).

Isto posto, abstenho-me de votar no caso concreto e, na fixação abstrata da tese do recurso repetitivo, acompanho o Sr. Relator, com os acréscimos efetuados pelo Ministro Herman Benjamin, pela conclusão, divergindo apenas quanto à natureza jurídica do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI.

É o voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2013/0322683-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.405.244 / SP**

Números Origem: 00225445420044036100 200461000225442 5420044036100

PAUTA: 08/08/2018

JULGADO: 08/08/2018

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Ministra Impedida

Exma. Sra. Ministra : **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : VINHOS SALTON S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO
ADVOGADO : RICARDO NUSSRALA HADDAD E OUTRO(S) - SP131959B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a sessão, por unanimidade, conheceu do recurso especial e deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista proferido apenas em relação à tese), Gurgel de Faria e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedida a Sr^a Ministra Regina Helena Costa relativamente ao julgamento do caso concreto, nos termos da questão de ordem suscitada na assentada de 9.5.2018.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministros Francisco Falcão e a Sra. Ministra Assusete Magalhães.