

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e
Finanças Públicas

Rayane Macedo Vieira

Selo de controle do IPI: natureza jurídica do pagamento e a relação com o princípio da livre iniciativa.

Brasília – DF

2013

Rayane Macedo Vieira

Selo de controle do IPI: natureza jurídica do pagamento e a relação com o princípio da livre iniciativa.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília – DF

2013

Rayane Macedo Vieira

Selo de controle do IPI: natureza jurídica do pagamento e a relação com o princípio da livre iniciativa.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovada pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção _____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente Prof.

Integrante Prof.

Integrante Prof.

“Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (commue concilium regne), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis.”

(Magna Charta Libertatum)

RESUMO

Este trabalho propõe o estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados, especificamente no que diz respeito à instituição do selo de controle, feita pela Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964 e do custo gerado pela sua produção, instituído pelo Decreto-lei nº 1.437 de 17 de dezembro de 1975. Em referência a esses dispositivos, a não comprovação do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e a negativa por parte do Poder Público em fornecer o selo, serão relacionadas ao princípio constitucional da livre iniciativa. Haverá a demonstração da necessidade de selar o produto como sendo obrigação tributária acessória, a ser cumprida pelo contribuinte do imposto. Essa necessidade de selar é o que dá origem ao pagamento do selo de controle, pelo contribuinte. Cumpre entender qual a natureza dessa exação. Destacam-se as hipóteses levantadas: natureza tributária (taxa) ou natureza contratual (preço público). Adota-se a metodologia de cunho doutrinário e jurisprudencial, fundamentadas na legislação vigente. Finaliza-se com a não comprovação das primeiras hipóteses suscitadas, visto se afastarem dos conceitos propostos. Na persecução de uma classificação normativa, fundamentou-se uma parte do conceito de obrigação tributária acessória, especificamente, em um acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça. Esse considerou legítimo o custo gerado pelo fornecimento do selo de controle do Imposto sobre Produtos Industrializados, visto tratar-se de obrigação tributária acessória na qual o contribuinte deve arcar com os gastos que possam existir.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados. Pagamento do selo de controle. Contribuinte de direito. Princípio da livre iniciativa. Taxa. Preço público. Obrigação tributária acessória.

ABSTRACT

This paper proposes the study of the Tax on Industrialized Products, regarding to the institution of a seal of control, established by the law number 4502 of November 30, 1964 and the cost that is created by its manufacturing, established by the decree number 1437 of December 17, 1975. Considering these resources, the non-proving of the collection of the Tax on Industrialized Products and the refusing of the Government to provide this seal will be related to the principle of the free enterprise. It will demonstrate the necessity of sealing the product as being ancillary tax liability to be paid by the taxpayer. The need of sealing the product is what causes the payment of the seal of control by the taxpayer. Therefore these hypotheses are pointed: tax lawsuits (fee) or contractual (retail price). The doctrinal and jurisprudential methodology is adopted, which is based on the current legislation. This paper is concluded with the non-proving of the first hypotheses raised, since they divert from the proposed concepts. In pursuit of standardization, part of the ancillary tax liability was found as a sentence uttered by the Superior Court. It has considered genuine the cost created by providing the seal of control of the Tax on Industrialized Products, since it is an ancillary tax liability in which the taxpayer should take on the expenses that might exist.

Keywords: Tax on Industrialized Products. Payment of the Seal of Control. Taxpayer. Principle of the free enterprise. Fee. Retail Price. Ancillary Tax Liability.

Sumário

INTRODUÇÃO	8
1. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – BREVES CONSIDERAÇÕES.....	11
1.1. Competência constitucional tributária	11
1.2. Atividade financeira do Estado.....	13
1.3. Conceito e classificação dos tributos	14
2. DO “IMPOSTO DE CONSUMO” AO “IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS”	17
2.1. Selo de controle – conceito.....	20
2.2. Princípios constitucionais tributários – livre iniciativa	22
3. NATUREZA TRIBUTÁRIA OU CONTRATUAL DO PAGAMENTO DO SELO	28
3.1. Classificação dos tributos quanto à vinculação com a atividade estatal	31
3.1.1 Tributo da espécie “taxa”	33
3.2. Preço público	39
3.3. Hipóteses: taxa ou preço público	40
4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA	42
4.1. Selo de controle do IPI – obrigação tributária acessória	43
4.2. Recurso Especial nº 881.528/PB	45
4.2.1. Natureza jurídica do selo de controle do IPI e o custo da obrigação acessória	47
4.2.2. A legitimidade do Decreto-lei nº 1.437/75.....	49
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUÇÃO

O estudo acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) revela diversas características desse tributo. Assim, pode-se optar pelos mais variados assuntos, tais como os princípios constitucionais tributários aplicados a essa espécie, suas imunidades, as normas legais que a regulam, etc.

Esta pesquisa concentrar-se-á especialmente na imposição legal, direcionada a alguns produtos industrializados, de serem comercializados após a anteposição de um selo de controle. Esse é fabricado pela Casa da Moeda do Brasil e fornecido pelas Secretarias da Receita Federal, mediante a comprovação do recolhimento do IPI. Ou seja, o selo de controle do IPI destina-se, basicamente, a fiscalizar a arrecadação desse imposto.

Ocorre que, para obtenção do selo, além da comprovação do recolhimento do IPI é necessário que o contribuinte de direito (o produtor, industrial, etc.) arque com os “custos e encargos” provenientes da confecção dessa estampilha. Ou seja, existe a cobrança do imposto e há também a cobrança pelo fornecimento do selo, cujo valor varia em função do tipo de produto.

Da mesma maneira, deve-se fazer outra separação: o ato de selar – puro e simples – é uma obrigação tributária acessória que deve ser executada pelo contribuinte. É ela que auxilia no cumprimento da obrigação principal, qual seja, pagar o tributo. Por outro lado, existe um custo para que esse ato possa concretizar-se e é esse que deve ser definido.

Surge, dessa maneira, o tema proposto neste estudo: conceituar a obrigação acessória originada pela necessidade da selagem do produto e identificar a natureza do pagamento para a obtenção do selo de controle. Então, o problema paira sob esse aspecto: qual a natureza da exação imposta pelo fornecimento do selo? Seria essa tributária, caracterizando-se então como “taxa”, ou contratual, definindo-se como “preço público”?

Para uma correta abordagem do tema, de início, será feito um breve resumo sobre o sistema constitucional tributário, com enfoque na atividade financeira do Estado e na conceituação e classificação dos tributos. Dar-se-á seguimento com a

conceituação do Imposto sobre Produtos Industrializados e dos princípios constitucionais tributários para que se possa chegar ao problema proposto.

Reitera-se que, na persecução de uma solução, as duas hipóteses apresentadas à classificação do pagamento estarão constantemente relacionadas aos dispositivos de lei que normatizam o selo de controle e, igualmente, no que se refere à taxa, ela será alvo de análise em conjunto com o princípio da estrita legalidade.

Ademais, será demonstrado que, por vezes, o fornecimento do selo de controle é obstado pela não comprovação do recolhimento do IPI, razão pela qual, faz-se necessário delinear essa negativa por parte do Poder Público e confrontá-la com o princípio constitucional da livre iniciativa e da livre concorrência. Sendo assim, será aberto um tópico para discorrer acerca dos princípios constitucionais tributários, com enfoque no princípio da livre iniciativa.

Finalmente, o último capítulo dará enfoque à conceituação apresentada pelo tema: a obrigação tributária acessória que surge quando da instituição do selo de controle pela Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Outrossim, este trabalho monográfico encontra respaldo em obras de cunho bibliográfico e jurisprudência pátria.

A pesquisa realizada é de suma importância, pois o fato concreto da selagem tem influência direta na dinâmica financeira das pessoas jurídicas. Isso porque, com a promulgação do Decreto-lei nº 1.437/75 e com a edição de diversas Instruções Normativas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, houve a ab-rogação da então distribuição gratuita dos selos, bem como a instituição, para alguns outros produtos, da obrigatoriedade da estampilha.

Houve, assim – e, ressalte-se, ainda há – por parte de alguns produtores, atacadistas, engarrafadores e importadores, uma discordância nos efeitos que essa obrigatoriedade trouxe. De um lado, por exemplo, os pequenos produtores de vinho artesanal qualificam a exigência como benéfica na tentativa de combater a sonegação fiscal¹. Por outro viés, as grandes empresas, que comercializam em nível de importação, desaprovam a cobrança, visto tratar-se de ferramenta que aumenta o

¹ COPELLO, Marcelo. *O outro lado do selo*. Entrevista. Disponível em: <<http://www.enoeventos.com.br/colunistas/marcelo/marcelo060.htm>>. Acesso em 21 jan. 2013.

custo da distribuição do vinho, bem como esbarra na garantia constitucional da livre iniciativa².

O que se pretende demonstrar com isso é a relevância social pela qual o tema proposto perpassa. Não obstante a tais posicionamentos, o consumidor final, também, acaba sendo atingido. Ao elevar o custo de produção e distribuição dos produtos sujeitos ao selo, o valor é repassado inteiramente aos bolsos daqueles que os adquirem, adentrando na cadeia arrecadatória mais uma exação a ser suportada pelo contribuinte de fato.

² ARAÚJO, Carlos. *Selo de IPI nos vinhos: um retrocesso no comércio exterior*. [21 de abril de 2010]. Comexblog. Disponível em: <<http://www.comexblog.com.br/importacao/selo-de-ipi-nos-vinhos-um-retrocesso-no-comercio-exterior>>. Acesso em 21 jan. 2013.

1. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – BREVES CONSIDERAÇÕES

Em sua etimologia, a palavra sistema pode ser conceituada como o “conjunto de elementos materiais ou ideais, entre os quais se possa encontrar ou definir alguma relação³”. Na seara jurídica, o sistema tributário pode ser entendido como sendo um conjunto de normas que definem condutas positivas e negativas, capazes de comprometer o contribuinte e de princípios que norteiam a relação entre sociedade e Estado.

A atual Constituição Federal, reforçando a ideia das anteriores, atribuiu ao seu Título VI, a matéria “Da tributação e do orçamento”, com intuito de normatizar os diversos assuntos a serem tratados pelo direito tributário. Assim, surgiram as disciplinas acerca da competência tributária, limitações ao poder de tributar, espécies de tributos, princípios constitucionais tributários, entre outros.

Em âmbito legal, o Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – regulamenta o sistema tributário nacional e estabelece as normas gerais que serão aplicadas à União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, com base no artigo 146, da Constituição Federal.

1.1. Competência constitucional tributária

A competência tributária, atribuída às pessoas jurídicas de direito público interno encontra-se inserida na Carta Maior. E não poderia ser diferente. Coube ao legislador constitucional a tarefa de distribuir a criação de tributos entre os entes políticos e, concomitantemente, limitar a atuação desses em determinados casos⁴.

³ CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico nova fronteira da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 1997. p. 728.

⁴ BRASIL. *Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010. Art. 145: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e

Essa distribuição caracteriza-se por ser uma competência legislativa plena, com ressalva – conforme dito – “às limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, observado o disposto no Código Tributário Nacional.” (artigo 6º do CTN).

Dessa forma, a melhor doutrina classifica a competência tributária em comum, privativa e residual. A primeira como sendo a competência atribuída a todos os entes políticos – referente às taxas e contribuição de melhoria, a segunda, para criar impostos, atribuída com exclusividade a determinado ente político e a última, pertencente à União no que atine a outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas⁵.

Quanto às características, a competência constitucional tributária apresenta-se como sendo: a) *indelegável*, ou seja, não pode ser exercida por outro ente político, salvo aquele autorizado pela Constituição para exercê-la; b) *irrenunciável*, a pessoa que é titular da competência para instituir determinado tributo, não pode renunciar essa prerrogativa em favor de outrem; c) *incaducável*, a competência não se extingue pelo decurso do tempo, pois a Constituição é feita para resistir ao longo dos anos; d) *privativa*, sendo atribuída pela Constituição, individualmente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; e) *inalterável*, não pode ser alterada ou ampliada; f) *facultado seu exercício*, o titular da competência pode optar por exercê-la no momento oportuno⁶.

Não obstante aos demais temas relacionados aos critérios de partilha de competência e de seu exercício, abordados pela doutrina, este estudo tem como objetivo principal a delimitação da abordagem acerca do IPI, e, para isso, serão utilizados conceitos como, receitas públicas, classificação dos impostos, produto industrializado, e, mais especificamente, do uso do selo de controle como obrigação tributária acessória e a natureza jurídica (se tributária ou contratual) da contraprestação em seu fornecimento. Além disso, essa cobrança pelo fornecimento do selo será intimamente relacionada ao princípio constitucional da livre iniciativa, conforme demonstrado adiante.

divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”.

⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 117.

⁶ CARRAZZA *apud* FADEL, Weber José Lucas. O selo de controle do IPI: uma abordagem acerca da natureza constitucional de sua cobrança, à luz da justiça fiscal e social in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 140.

1.2. Atividade financeira do Estado

O Estado, como garantidor das políticas públicas sociais, insculpidas na Constituição Federal, possui o dever de fornecer a todas as pessoas uma vida pautada sob os ditames da dignidade humana. Para isso, os governos necessitam auferir dinheiro suficiente para executar suas metas, tais como desenvolvimento regional, distribuição de benefícios individuais, redistribuição de recursos, etc.

Essa “entrada” de dinheiro também é definida pelos financistas como sendo “ingressos”, sendo que, nem toda entrada pode ser classificada como receita pública, pois existem aquelas que se destinam a meras “entradas de caixa”.

Receita pública é assim definida por Aliomar Baleeiro: “É a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo⁷.”. Ou seja, as receitas públicas nada mais são do que recursos financeiros obtidos pelo poder público para custeio da despesa pública. Desse gênero derivam outras espécies de receitas, por exemplo, receitas tributárias.

Quanto à classificação, será preciso tomar emprestado a notável identificação feita pelo autor acima citado: “As entradas constitutivas, em conjunto, da receita pública podem ser classificadas como *extraordinárias* e *ordinárias*⁸ (...)”.

1) Extraordinárias:

São receitas que, pelo seu caráter temporário, contingente e irregular ou pelas circunstâncias excepcionais, não se enquadram no rol dos ingressos permanentes e ordinários do Tesouro Nacional, servindo de fonte de recursos escassos, eventuais. São, por exemplo, os impostos decretados somente em circunstâncias anormais, como os de caráter transitório, criados em tempos de guerra; os proventos auferidos em virtude de prescrição, herança jacente, bens vacantes; indenizações de guerra, etc.

2) Ordinárias: são divididas em dois grupos:

a) Receitas originárias:

⁷ BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16 ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 126.

⁸ *Ibid.* p. 127.

Podem ser patrimoniais ou empresariais. Esse tipo de receita é obtido pelo Estado através de seu patrimônio; ele se coloca na condição de “particular” e deixa de exercer seus poderes de autoridade, passando a fazer parte de uma relação regida predominantemente pelo direito privado. Ocorre, por exemplo, no caso de aluguéis de bens públicos, receitas provenientes de empresas públicas e sociedades de economia mista, etc. É nessa classificação que se enquadra a noção de “preços públicos”, conforme será detalhado à frente.

b) Receitas derivadas:

Nesse tipo de receita, verifica-se a imposição estatal ao cumprimento de determinado ato por parte do particular. Instaura-se uma relação vertical frente ao Estado, e este atua com poderes de império, desconsiderando a vontade daquele. São exemplos, os tributos – impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios⁹ –, multas, etc.

Diante disso, a arrecadação ordinária estatal, pode ser dividida em dois grandes grupos de receitas: originárias e derivadas. Para a presente pesquisa, basicamente, duas espécies de cada uma delas serão abordadas: taxas, como modalidade de tributo, proveniente das receitas derivadas e preços públicos, de natureza contratual, portanto, não tributária, proveniente das receitas originárias.

Isso se deve ao fato – adiante relatado – de se investigar qual a natureza do pagamento do selo de controle do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo como hipóteses, essas duas: ou taxa, ou preço público.

1.3. Conceito e classificação dos tributos

Quando da elaboração da Carta Maior, a Assembleia Nacional Constituinte, munida do poder constituinte originário, instituiu a ordem democrática e consagrou,

⁹ Classificação adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Vide item 1.3 desta pesquisa.

conforme já mencionado, em um dos seus capítulos, a matéria relativa à tributação do País.

Nessa ocasião, corroborando a norma da Constituição de 1967¹⁰, a Carta Magna de 1988, manteve a competência da lei complementar para dispor acerca da legislação tributária, tais como definição de tributos e de suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, etc.¹¹. Então, o vigente Código Tributário Nacional não encontrou dificuldade frente à nova ordem constitucional, visto já ter sido recepcionado com *status* de lei complementar, (apesar de ser formalmente lei ordinária) em 1967.

Assim, CTN é o diploma legal que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária. Vale ressaltar que, essa lei trouxe em seu arcabouço, uma definição que não cumpre a ela estabelecer: o conceito de tributo¹². Dessa forma, a doutrina traz as mais diversas sugestões e/ou críticas a essa conceituação, o que não pode servir como justificativa para afastar do conhecimento acadêmico a norma legal. Assim, os requisitos estabelecidos em seu artigo 3º, podem ser entendidos da seguinte maneira:

- *Tributo é toda prestação pecuniária*: trata-se da prestação em dinheiro, tendente a assegurar ao Estado os meios necessários para que possa cumprir com seus objetivos;
- *Compulsória*: caracteriza-se a relação jurídico-tributária pela ausência de vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação, nesse caso, a obrigatoriedade da tributação nasce diretamente de lei;
- *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: o tributo deverá ser pago em dinheiro. O direito brasileiro não admite aqueles pagos *in natura* ou *in labore*.
- *Que não constitua sanção de ato ilícito*: trata-se, aqui, da penalidade, que possui como hipótese de incidência um ato ilícito. O tributo, por sua vez, constitui-se de ato lícito;

¹⁰ BRASIL. *Constituição (1967) Constituição da República Federativa do Brasil*. Artigo. 19, § 1º - "Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário." Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em 21 abr. de 2013.

¹¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional (CTN)*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010. Artigo 146.

¹² BRASIL. *CTN*. Artigo 3º - "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."

- *Instituída em lei*: decorre do princípio da legalidade; tributo só pode ser instituído através de lei – em sentido formal e material.
- *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: a autoridade administrativa não dispõe de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir¹³.

De encontro à conceituação estabelecida pelo CTN, tem-se a classificação, em espécie, dos tributos que, no presente estudo, será abordada a partir da identificação dada pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja, a teoria pentapartida, que classifica as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios¹⁴.

É nesse rol classificatório que se encontra inserido o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual dará início à pesquisa científica da temática proposta.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 56-61.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Taxa de conservação rodoviária, fato gerador, aquisição, combustível líquido*. ADI n. 447/DF, Min. Relator Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, julgado em 05 de junho de 1991, DJ 05-03-1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=447&classe=ADI&codigocodigo=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 23 abr. 2013.

2. DO “IMPOSTO DE CONSUMO” AO “IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS”

Em 1934, encontrava-se no artigo 6º, da Constituição então vigente¹⁵ a competência privativa atribuída à União para instituir o imposto sobre o consumo, que, posteriormente, daria ensejo ao IPI.

Porém, como assegura Francisco Pawlow:

O fato de só vir a constar em dispositivo constitucional em 1934 não significa que o IPI inexistia, mas que não havia previsão específica em norma constitucional nem exclusividade na sua adoção pela União. Encampado no rol dos impostos submetidos à competência concorrente entre União e Estados¹⁶, o IPI existia por força de legislação de hierarquia inferior e sua importância era inquestionável¹⁷.

Ainda, consoante Aliomar Baleeiro¹⁸, “Restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da concorrência concorrente deixado pela Constituição de 1981, passando a ser o mais produtivo dos tributos do país.”.

Reproduzindo as mesmas normas, a Constituição Federal de 1937 manteve a competência privativa da União para “decretar impostos de consumo de quaisquer mercadorias¹⁹”.

Pode-se observar, com advento da Constituição de 1946, essa mesma competência; dessa vez para “decretar impostos sobre o consumo de

¹⁵ BRASIL. *Constituição (1934) Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Art. 6º – “Compete, também, privativamente à União: I – decretar impostos: (...) b – de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm> Acesso em 25 abr. 2013. Era de competência estadual, esta última hipótese de incidência.

¹⁶ CF/81, art. 12.

¹⁷ PAWLOW, Francisco. *et.al.*, Seletividade da tabela de incidência do IPI in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 197.

¹⁸ BALEEIRO (2002) *apud* PAWLOW *et.al.* 2009. *Ibid.* p. 197.

¹⁹ BRASIL. *Constituição (1937) Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Art. 20, inciso I, alínea b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm> Acesso em: 02 mai. 2013.

mercadorias²⁰. Aqui, conforme ressalta Hugo de Brito Machado, a palavra *quaisquer* foi retirada do texto, tendo em vista a possibilidade de configurar algum tipo de restrição, no sentido de dispensar ao imposto atribuição constitucional apenas sobre o consumo das mercadorias produzidas no país²¹.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, trouxe ao ordenamento a figura do IPI, dessa vez apoiado em princípios (ou critérios, como preferem alguns doutrinadores), como a não-cumulatividade e a seletividade em função da essencialidade do produto²².

O IPI, então, continua explicando Hugo de Brito Machado, “foi classificado entre os *Impostos sobre a Produção e Circulação*, na Seção IV, do Capítulo II, sendo na verdade o antigo imposto de consumo com um novo nome.” Segundo o autor, o Ministro da Fazenda da época, Professor Octávio Gouveia de Bulhões, explicou que os impostos assim classificados, na verdade, seriam pagos pelos produtores e comerciantes, daí a necessidade de mudança na denominação.

Então, a razão do nome de origem “*imposto de consumo*” foi dada conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho:

(...) porque os sujeitos passivos de direito (*de jure*) eram os industriais, importadores, arrematantes e, em certas hipóteses os comerciantes atacadistas de produtos industrializados, mas os contribuintes de fato eram os consumidores, já que o imposto aderiria ao preço do produto, por fora, acrescentando o valor da transação²³.

As Constituições promulgadas a seguir – em 1967, 1969 e 1988 – mantiveram a competência atribuída à União para instituir o IPI, assim como os princípios a ele aplicados.

²⁰ BRASIL. *Constituição (1946) Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Art. 15, inciso II. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm> Acesso em 02 mai. 2013.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. O IPI e a importação de produtos industrializados in *Revista dialética de direito tributário*. 69 ed. – São Paulo: 2001. p. 78

²² BRASIL. *Constituição (1946) Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965. Reforma o sistema tributário*. Art. 11 – “Compete à União o imposto sobre produtos industrializados. *Parágrafo único* – O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.” Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>

Acesso em 03 mai. 2013

²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 454.

Em âmbito legal, o CTN traz entre os artigos 46 a 51, as normas gerais referentes a esse imposto, tais como, fato gerador, base de cálculo, contribuintes, entre outros e a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com suas diversas alterações, instituiu tal modalidade tributária²⁴.

Atualmente em vigor, está o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI (RIPI) e o Decreto nº 7.660 de 23 de dezembro de 2011, que aprova a Tabela de Incidência do IPI (TIPI)²⁵.

Numa análise do dispositivo constitucional que disciplina a incidência do IPI – artigo. 153, inciso IV, c/c o § 3º, inciso III – observa-se que a União é a pessoa jurídica de direito público interno competente para instituí-lo, mas não só isso, tal imposto irá incidir não somente sobre o produto industrializado, mas sobre a operação da qual este resultar.

Assim, constata-se que se trata de verdadeiro negócio jurídico, o qual irá originar a saída do produto do estabelecimento industrial. Então, ter-se-á uma operação com um produto que, em algum momento, foi industrializado por uma das partes que celebram o negócio.

O artigo 46, parágrafo único, do CTN, trouxe para o ordenamento jurídico um conceito de produto industrializado, qual seja, “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”.

Posteriormente, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02²⁶, o Regulamento do IPI ampliou o conceito então estabelecido, assim como as características presentes em cada tipo de industrialização²⁷.

²⁴ Esta Lei até então tratava da hipótese de incidência do antigo imposto de consumo, alterada, posteriormente, pelo art. 1º do Decreto-lei nº 34 de 18 de novembro 1966, em virtude da Emenda Constitucional nº 18/65. BRASIL. *Decreto-lei nº 34/66*, art. 1º - “O Imposto de Consumo, de que trata a Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados.” Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0034.htm> Acesso em 03 mai. 2013.

²⁵ BRASIL. *Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 03 mai. 2013.

BRASIL. *Decreto 7.660 de 23 de dezembro de 2011. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm> Acesso em 03 mai. 2013.

²⁶ Não obstante as leis esparsas que tratam do IPI, o presente estudo faz uso do diploma mais atual, qual seja, o Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010, que revogou o Decreto nº 4.544/02. Então o

Tais demonstrações acerca das bases normativas na qual se apoiam o IPI, assim como suas principais características têm importância fundamental, vez que o presente estudo científico concentrar-se-á na controvérsia, envolvendo o selo de controle, tais como; seu conceito e aplicação em determinados produtos, pagamento e relação com o princípio constitucional da livre iniciativa, natureza jurídica e, por fim, na necessidade de selar como obrigação tributária acessória. Para isso, serão analisadas a doutrina e a jurisprudência pátrias.

2.1. Selo de controle – conceito

No século passado, existia no Brasil uma forma de comprovação de pagamento de tributos, que se dava através de estampilhas. Essas eram selos, adquiridos pelo responsável pelo recolhimento, que assim o fazia. Cada estampilha possuía uma cor e um valor correspondente a cada tributo e assim ocorria o “estampilhamento”.

Em 1964, com a publicação da Lei nº 4.502, houve a instituição de um selo que iria auxiliar a fiscalização exercida pela Receita Federal sobre a comercialização de determinados produtos e sobre as operações que envolvessem o recolhimento do IPI. Nesse momento, as antigas estampilhas deram lugar ao selo de controle, em vista da evolução tecnológica que alcançou o sistema de arrecadação de tributos e da necessidade de aumentar a vigilância nesse setor.

Dessa maneira, explica Weber José Lucas Fadel:

Decreto nº 7.212/10, assim disciplina: art. 4º - “Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como: I – (...) (transformação); II – (...) (beneficiamento); III – (...) (montagem); IV – (...) (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V – (...) (renovação ou recondicionamento). Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.” Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm#art617> Acesso em 04 mai. 2013

²⁷ Cumpre ressaltar que o Professor Marcos Aurélio Pereira Valadão destacou, em sala de aula, que são irrelevantes para caracterizar a ocorrência da industrialização: o processo utilizado; a localização e as condições das instalações; as condições dos equipamentos empregados; a regularidade formal do estabelecimento. VALADÃO *apud* BORBA, Fernanda Estima. O tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte em face do IPI *in* IPI: temas constitucionais polêmicos, 2009, p. 175.

(...) Confeccionado na Casa da Moeda do Brasil, este selo é distribuído pelas unidades da Receita Federal do Brasil, condicionado à apresentação do respectivo documento de arrecadação referente ao pagamento dos selos, cujo valor é variante em função do tipo de produto. Portanto, além do Imposto sobre Produtos Industrializados e demais encargos tributários, a Receita Federal do Brasil também exerce o controle e a fiscalização do uso deste selo em alguns produtos, assim determinados em atos normativos da autoridade fazendária²⁸.

Conforme já mencionado, atualmente em vigor, o Decreto nº 7.212/10, indica que “estarão sujeitos ao selo de controle previsto no art. 46, da Lei nº 4.502 de 1964, segundo as normas constantes desse 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.”.

Então, são exemplos de produtos que necessitam do selo: cigarros, bebidas alcoólicas, fósforo de procedência estrangeira, relógios de pulso e de bolso, receptores de TV, entre outros²⁹.

Assim, ficou determinado que alguns produtos estariam sujeitos ao uso do selo, conforme estabelecido por ato da Secretaria da Receita Federal. Outros, por sua vez, poderiam ser dispensados do uso dessa “stampilha”.

Neste momento, é necessário, além de definir conceitos, tais como produto industrializado e selo de controle, entender a consequência que a exigência do selo gera ao contribuinte de direito. Importante também é definir em que base jurídica se apoia a cobrança pelo seu fornecimento, bem como se esse gera problemas e impedimentos à produção industrial.

Adiante, abordar-se-á a relação entre o IPI e o fornecimento do selo com os princípios constitucionais da livre iniciativa e livre concorrência, para que,

²⁸ FADEL, Weber José Lucas. O selo de controle do IPI: uma abordagem acerca da natureza constitucional de sua cobrança, à luz da justiça fiscal e social in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 131-132.

²⁹ BRASIL. *Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*. Artigo 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).” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 05 mai. 2013.

posteriormente, a exação imposta em decorrência do fornecimento do selo possa ser identificada.

2.2. Princípios constitucionais tributários – livre iniciativa

A evolução da sociedade tem sido acompanhada de profundas mudanças nos cenários social, político e jurídico. Um bom exemplo disso são as modificações normativas introduzidas, ao longo dos anos, no arcabouço jurídico brasileiro. Assim, cumpre ao julgador aplicá-las, conferindo máxima efetividade aos bens tutelados pelo Estado.

Não obstante às explanações doutrinárias acerca dos propósitos insculpidos nas várias regras e princípios constitucionais, o presente estudo terá como âmago principal os princípios da livre iniciativa e da legalidade³⁰ sendo analisados sob a óptica tributária. Toma-se, aqui, importante apontamento feito por Hugo de Brito Machado:

Ao estudarmos os princípios jurídicos da tributação não utilizamos a distinção entre regras e princípios por muitos adotada na Teoria Geral do Direito, formulada pelo critério da estrutura da norma. Adotamos a distinção baseada no critério da generalidade. Assim, utilizamos a palavra “princípio” para designar também as normas de grande generalidade, embora tenham a estrutura própria das regras³¹.

Em âmbito constitucional, a livre iniciativa³² é um dos pilares que sustentam a ordem econômica. Assegurada a todos como forma de afastar um Estado pautado, unicamente, no liberalismo, tem como modelo o capitalismo, a fim de proporcionar uma vida digna, conforme os ditames da justiça social³³.

³⁰ Por questões didáticas, somente o princípio da livre iniciativa será tratado de forma separada em um capítulo. O princípio da legalidade, dado o seu caráter essencial na instituição de tributos, será abordado de forma esparsa ao longo do texto.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 31

³² BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010. Art. 1º, IV, 170 e 173, § 4º.

³³ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 15 ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1138.

Derivada da livre iniciativa tem-se a livre concorrência que também se relaciona com a justiça social e a dignidade humana. Esta, por sua vez mostra-se como verdadeira repressora ao monopólio privado que atue com finalidade puramente lucrativa.

Teoricamente, ao fazer a análise de tais preceitos, verifica-se que a Constituição não só garante a livre iniciativa, assim como reprime “o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”, ou seja, qualquer tentativa no sentido de subverter a ordem econômica é totalmente condenada pelo diploma constitucional.

Porém, na prática ocorre o contrário; normas legais impõem ao contribuinte de direito a necessidade de comprovação do recolhimento mensal do IPI para que obtenha os selos de controle necessários à produção e à comercialização do produto industrializado, dificultando e, por vezes, impedindo o exercício do trabalho, garantido pela livre iniciativa e livre concorrência³⁴.

Então, caso o imposto não seja devidamente recolhido e comprovado, os fabricantes ficarão impedidos de selar e, conseqüentemente, comercializar seus produtos. Esqueceu-se o legislador infraconstitucional da prerrogativa assegurada à Fazenda Nacional de cobrar judicial ou administrativamente seus créditos³⁵, sem que para isso, impeça a obtenção do selo e o exercício das atividades laborais.

Faz-se, aqui, uma ressalva; é importante que se tenha em mente a necessidade de fiscalização e controle por parte do poder estatal das atividades desenvolvidas por aqueles que se envolvem de maneira direta ou indireta com a economia do País. Necessidade essa que deu origem aos mais diversos ramos do direito, entre eles, o direito tributário.

Foi com essa intenção que surgiu o selo de controle do IPI, diante do poder estatal em impedir as irregularidades no comércio e aumentar a fiscalização do

³⁴ O artigo 52 da Lei nº 10.637/02 e o artigo 295 do Decreto nº 7.212/10 disciplinam a necessidade da comprovação do recolhimento do IPI para fins de obtenção do selo de controle. Disponíveis, respectivamente em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm> <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 21 abr. 2013.

³⁵ BRASIL. *Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010. BRASIL. *Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010.

imposto, foi editada a Lei nº 4.502/64 que o criou e, ao fazê-lo, determinou em seu artigo 46, § 1º, que esse seria distribuído gratuitamente³⁶.

Contudo, quando da posterior edição do Decreto-Lei nº 1.437/75 e das instruções normativas que se seguiram, houve a ab-rogação tácita da então gratuidade na distribuição dos selos. A explicação apresentada foi de que seria necessário recolher esses valores a título de “ressarcimento de custos e demais encargos³⁷”.

Ou seja, a instituição do selo de controle do IPI, justificada pela Receita Federal, surgiu para que um maior controle pudesse ser operado quando do processo industrial (principalmente para fins de importação), a sua distribuição, por conseguinte, amparou-se no ressarcimento de custos e demais encargos a serem suportados pelo contribuinte³⁸.

É compreensível que o Estado atue de modo a aumentar a fiscalização e prevenir as instabilidades, determinando que certos produtos sejam selados e que, para isso, haja um custo. Porém, é incompreensível que exista a necessidade de comprovação do recolhimento do IPI para que o selo seja obtido e, conseqüentemente, para que haja produção no período subsequente, pois a Fazenda Nacional possui meios próprios para essa cobrança, caso o recolhimento não seja feito.

Nesse impasse, verifica-se a inobservância às normas e desrespeito aos princípios constitucionais e, principalmente, à livre iniciativa, que garante o direito de comércio ao contribuinte, entendimento este consubstanciado na interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, através da Súmula 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

Corroborado por parecer do Superior Tribunal de Justiça, tal prática, também, tem sido reprovada, visto impedir o exercício da atividade laboral assegurado pelo

³⁶ BRASIL. *Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.* Art. 46, § 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.” Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm> Acesso em 23 de abr. 2013.

³⁷ Vide artigo 298, do Decreto nº 7.212/10.

³⁸ BRASIL. *Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 21 abr. 2013.

princípio da livre iniciativa. É o que se extrai voto do Ministro Relator José Delgado, em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no art. 105, III, "a", da Carta Magna, contra acórdão que entendeu não ser lícito à autoridade administrativa proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas:

(...) A Constituição Federal, no art. 170, afirma que o exercício de atividade econômica só pode ser limitada por lei. Por outro lado, o poder público não tem poder de paralisar atividade de empresa por ser credor da mesma. O instituto para tanto seria o da falência. Noutras hipóteses, não cabe dita paralisação. Além disso, o cessamento da atividade empresarial tornaria mais remota a possibilidade de satisfação do crédito da Fazenda, além de acarretar danos sociais consideráveis. Assim, exigir a compra de selos e ao mesmo tempo impedir o seu fornecimento é, sem dúvida, interferir diretamente na liberdade de iniciativa (também protegida constitucionalmente), no exercício profissional e no próprio funcionamento do estabelecimento, que fica na opção lacônica de encerrar suas atividades e com isso perder a própria possibilidade de arcar com seus débitos, ou exercê-la de forma irregular, somando ao débito já existente, outros em decorrência de autuações, multa, etc³⁹.

Verifica-se semelhante entendimento advindo dos Tribunais Estaduais, qual seja, a Administração dispõe de meios próprios e adequados para receber seus crédito, “devendo eximir-se de aplicar medidas restritivas à atividade do contribuinte, notadamente aquelas que podem prejudicar suas atividades comerciais, conforme dispõem as Súmulas nº 70, nº 323 e nº 547 do Supremo Tribunal Federal⁴⁰.”

Não obstante à discussão levada a cabo jurisprudencial acerca da inconstitucionalidade do artigo 3º, da Lei nº 1.437/75 (que instituiu a cobrança pelo selo de controle) face à norma insculpida no artigo 25, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o STF consolidou o entendimento de que é “legítima a cobrança do ressarcimento do selo de controle do IPI, desde que fundada

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Obtenção de selos de controle. Débitos com a Fazenda Pública*. REsp 315336/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 22/05/2001, DJ 20/08/2001, p. 391. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200100376797&dt_publicacao=20/08/2001>

Acesso em: 24 de abr. 2013.

⁴⁰ JURISWAY. *Vincular emissão ao pagamento de débito é ilegal*. [20 de setembro de 2010]. Disponível em: <<http://jurisway.jusbrasil.com.br/noticias/2382186/vincular-emissao-ao-pagamento-de-debito-e-ilegal>> Acesso em 23 de abr. de 2013.

em disciplina normativa legitimamente editada em momento anterior à revogação perpetrada pelo art. 25 do ADCT⁴¹.”.

Caso haja a recusa por parte da Receita Federal em fornecer o selo, o remédio constitucional assegurado para proteger o direito será o Mandado de Segurança – artigo 5º, inciso LXIX da Constituição Federal.

É o que se reproduz do voto do Ministro Relator Marcelo Navarro, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, proferido em Mandado de Segurança contra ato de Delegado da Receita Federal que suprimiu o fornecimento de selos fiscais em pedido feito pela impetrante, na via administrativa:

Entendo que o impedimento do fornecimento do selo de IPI constitui uma forma de cobrança indireta da obrigação tributária, o que leva ao cerceamento do exercício de uma atividade profissional, estando, pois, de encontro ao disposto na Súmula 547 do STF.

E continua,

Na lição de Hugo de Brito Machado, em seu artigo *Sanções Políticas no Direito Tributário*:

Admitir que somente os que pagam pontualmente os tributos tem direito ao exercício da atividade econômica, e em consequência, admitir o cancelamento da inscrição do contribuinte inadimplente, seria converter em regra a exceção prevista no art. 170, parágrafo único, da Constituição. Como as atividades econômicas estão, em princípio, sujeitas aos tributos, a inscrição funcionaria como autorização para o respectivo exercício

(...)

A ilicitude do não pagar os tributos devidos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito fundamental. Atividade econômica lícita, é certo, mas a ilicitude do não pagar o tributo não faz ilícita a atividade geradora do dever tributário. Uma coisa é a ilicitude de certa atividade. Outra, bem diversa, a ilicitude consistente no descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória. Mesmo incorrendo nesta última, quem exercita atividade econômica continua protegido pela garantia constitucional. Cabe ao fisco a utilização dos caminhos que a ordem jurídica oferece para constituir o crédito tributário, e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal.

(...)⁴².

⁴¹ A jurisprudência acima citada (RE 435278 AgR) será analisada em momento oportuno quando da elucidação acerca da legitimidade do Decreto-lei nº 1437/75 face à nova ordem constitucional.

⁴² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. *Negação de aquisição de selos indispensáveis ao exercício das atividades da impetrante. Sanção repudiada pela ordem jurídica*. Processo: 200181000101254, REO83353/CE, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Quarta Turma, Julgamento: 15/06/2004, Publicação: DJ 30/07/2004. Disponível em:

<http://www.trf5.jus.br/archive/2004/10/200181000101254_20041019.pdf> Acesso em 24 abr. 2013.

Portanto, o que afronta a norma constitucional não é a exação em si, justificada pelo “ressarcimento de custos”, mas sim a impossibilidade gerada (pela não comprovação do recolhimento do IPI) de obtenção do selo, conseqüentemente, barrando a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. Isso porque à Fazenda Nacional são assegurados meios necessários e suficientes para a satisfação do crédito tributário. Seguramente, esse é o entendimento que vêm sendo adotado pelos Tribunais Superiores.

Dessa forma, superada essa etapa e, sendo lícita a exigência do pagamento pelo fornecimento do selo, cumpre entender qual a natureza jurídica daquele (se tributária ou contratual). O presente estudo paira sob esse aspecto, uma vez que, o dever de selar o produto trata-se de obrigação tributária acessória, conforme será explicado.

3. NATUREZA TRIBUTÁRIA OU CONTRATUAL DO PAGAMENTO DO SELO

A partir da elucidação dos conceitos acima expostos, competência, receitas públicas, imposto, produto industrializado, selo de controle e princípio da livre iniciativa, verifica-se que, a exação imposta pelo fornecimento do selo de controle, esbarra na livre iniciativa a partir do momento em que o contribuinte pode ser impedido de exercer a sua atividade comercial em decorrência do não pagamento do IPI.

É o que se extrai dos artigos 295 e 296 do Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI):

Art. 295 – O fornecimento do selo de controle para produtos nacionais será feito mediante comprovação de recolhimento do imposto relativo ao período ou períodos de apuração cujo prazo de recolhimento tenha vencido após a última aquisição, ou da existência de saldo credor.

(...)

Art. 296 – O fornecimento do selo de controle no caso do inciso II do art. 294⁴³ será feito mediante apresentação do respectivo documento de arrecadação, referente ao pagamento dos selos.

Então, conforme já mencionado no item anterior, tais dispositivos legais afrontam a Constituição Federal no instante em que se recusam a distribuir os selos ao contribuinte de direito, embora a justificativa pelo ressarcimento de custos seja plausível.

Por isso é imprescindível que haja a definição das receitas públicas, conforme classificação do item 1.2 deste estudo. Basicamente, as receitas são divididas entre originárias, produzidas através do patrimônio do Estado e derivadas, que surgem quando da imposição do poder estatal no patrimônio particular.

Ambas dão “vida” a dois tipos de exação: preço público (natureza contratual) e taxas (natureza tributária), respectivamente. E, será em uma dessas duas receitas que o pagamento do selo de controle poderá encaixar-se, haja vista que as demais não possuem requisitos necessários a essa adequação.

⁴³ Art. 294, inciso II – “para produtos de origem estrangeira do Código 2402.20.00 da TIPI, em quantidade igual ao número das unidades a importar, previamente informadas, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;”.

Primeiramente, faz-se necessário distinguir a espécie tributária “taxa”, da obrigação contratual “preço público”. Essa distinção opera-se quanto às taxas cobradas em razão do serviço público prestado ao contribuinte⁴⁴. Definições específicas acerca da taxa e do preço serão feitas adiante. Cumpre no momento, diferencia-los.

Em nota distintiva acerca dos dois conceitos, o Ministro Carlos Velloso, em relatoria do Recurso Extraordinário nº 209.365-3/SP, a partir da citação feita ao Ministro Moreira Alves, levou o STF a adotar a seguinte classificação quanto à forma de remuneração dos serviços públicos específicos e divisíveis:

- 1) Serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, em regra, optar por sua utilização ou não. Exemplo: o serviço judiciário, o de emissão de passaportes. (...)
- 2) Serviços públicos essenciais ao interesse público: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxas. E porque as atividades remuneradas são essenciais ao interesse público, à comunidade ou à coletividade, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. (...). Como exemplo, podemos mencionar o serviço de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento. (...)
- 3) Serviços públicos não essenciais e que, não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, em regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás, etc.⁴⁵.

Então, como espécie tributária, as taxas são passíveis de serem instituídas quando da prestação de serviços públicos propriamente estatais ou essenciais ao interesse público e, por obedecerem ao princípio da estrita legalidade tributária “são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu” (Súmula 545 do STF), além do mais, são regidas pelo direito público, e, ao serem instituídas, não se admite autonomia da vontade em

⁴⁴ Conforme será demonstrado, o exercício do poder de polícia, somente poderá ser remunerado por taxa, jamais por preço público.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tributário. Adicional de tarifa portuária*. RE 209365, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 04/03/1999, DJ 07-12-2000 p. 10-11. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=242239>> Acesso em 09 jun. 2013.

um dos polos da relação (compulsoriedade) ou uma possível “rescisão contratual.” Estão sujeitas à disciplina constitucional tributária, devendo obediência às normas e princípios insculpidos na Constituição.

Os preços públicos, por sua vez, serão cobrados quando da existência de serviços públicos não essenciais, passíveis de delegação. Preços são cobrados através de uma obrigação assumida, voluntariamente, pelo usuário. Aqui, pode-se até arriscar a dizer que essa seria a diferença primordial entre taxas e preços: o critério da “obrigatoriedade” imposta pelo Estado. Enquanto a exigência de uma taxa é compulsória, a de um preço público é voluntária, possuindo natureza contratual, regida pelo direito privado.

Assim, em casos nos quais seja possível a remuneração mediante preço, o legislador pode optar entre adotar o regime jurídico das taxas ou dos preços públicos. Caso institua a taxa, ela estará sujeita ao regime jurídico respectivo: princípio da legalidade, princípio da anterioridade, etc. Por conseguinte, se adotar o regime jurídico de preço público, sua cobrança dependerá do que estipular o contrato com os indivíduos que solicitarem a prestação do serviço⁴⁶.

No tocante às receitas públicas, mais uma distinção opera-se quanto à taxa e ao preço: este é tipicamente o produto da arrecadação de receitas originárias do Estado, quando ele explora seu próprio patrimônio, enquanto aquela, por conseguinte, origina-se das receitas estatais derivadas, assim como todos os tributos. Aliomar Baleeiro faz essa distinção:

Distinguindo de um lado os “preços” - espécies do gênero receitas originárias -, e do outro lado os tributos (taxas, impostos, etc.) e outras receitas derivadas ou compulsórias, apontamos dois elementos característicos e identificadores:

- a) a coação, direta ou indireta, que existe nas receitas derivadas e falta às originárias;
- b) a procedência dos recursos, já que, nas receitas originárias, é o próprio setor público a fonte deles, ao passo que, nas receitas derivadas, o setor privado, constituído pelo patrimônio e rendas dos particulares, suporta o ônus⁴⁷.

Pode-se buscar mais uma diferenciação: no que se refere ao polo ativo da relação jurídico-tributária. A taxa possui como sujeito ativo (a quem se deve pagar),

⁴⁶ LAPATZA *apud* AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 68.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16 ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 133.

uma pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), enquanto no preço público esse sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou de direito privado (concessionária ou permissionária de serviço público).

Nos itens que seguem, serão feitas as investigações hipotéticas quanto ao pagamento pelo selo de controle de IPI, se taxa, ou preço público.

3.1. Classificação dos tributos quanto à vinculação com a atividade estatal

Conforme já abordado, adotando a teoria pentapartida de classificação das espécies tributárias, o STF posicionou-se no sentido de que são tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios⁴⁸.

O fato gerador da obrigação tributária é o que define a natureza jurídica específica de cada tributo. O artigo 4º, do CTN traz a previsão de que são irrelevantes para qualificá-la: “a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação do produto da sua arrecadação.”.

Apesar da norma trazida pelo CTN, a doutrina desenvolve mais uma classificação para os tributos – quanto à vinculação com a atividade estatal – e os divide em vinculados e não vinculados. E, Luciano Amaro, com maestria, discorre acerca do conteúdo do artigo 4º, inciso II e chega à seguinte conclusão:

O que se pretende dizer aquele dispositivo é que o intérprete e o aplicador da lei, e o próprio legislador, estão impedidos de, com a menção a esta ou àquela destinação do tributo (ou, também, à vista de sua *denominação*) *conduzir uma exação de uma categoria para outra*. Por exemplo, não se admite que o legislador institua tributo, *destinando-o à conservação de estrada e denominando-o de pedágio*, se o seu *fato gerador* for a compra de combustíveis. O

⁴⁸ Esta classificação, que surge na jurisprudência do Supremo, divide as contribuições que a Constituição Federal uniu. Pela Carta Magna então, tributos são: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, consagrando a teoria tetrapartite.

caput do art. 4º e cada um de seus incisos aplicam-se a esse exemplo, reconduzindo a figura à natureza específica de *imposto*⁴⁹.

Dessa forma, vinculados são aqueles tributos que, para serem cobrados, deverá haver uma contraprestação específica por parte do Estado em relação ao contribuinte, ou seja, para que a cobrança seja legítima, o Estado deve realizar uma atividade – é o caso das taxas, das contribuições de melhoria e as contribuições sociais. Os não vinculados, por sua vez, não pressupõem nenhum tipo de contraprestação estatal, não há realização de atividade específica para o contribuinte – como é o caso dos impostos⁵⁰.

No que se refere aos empréstimos compulsórios, apesar de existirem bastantes críticas pela doutrina quanto à sua classificação como tributo, esses possuem arrecadação vinculada, ou seja, é necessário que se utilize o produto arrecadado, exclusivamente, em determinadas atividades. No tocante a ser vinculado ou não vinculado (pressupondo ou não uma atividade estatal específica), sobre ele nada é dito pela Constituição ou pelo CTN, levando o julgador à análise pormenorizada de seu fato gerador em leis esparsas.

Essa é a razão pela qual, dentre as espécies tributárias, o pagamento do selo de controle do IPI somente pode ser analisado sob a óptica de “taxa”, os demais tributos vinculados, possuem fatos geradores diversos, como por exemplo, as contribuições de melhoria, que surgem com a valorização de imóveis, decorrentes de obra pública (que não é o caso do selo de controle). As contribuições sociais, por sua vez, são atribuídas à União para instituir, com fundamento nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal – também não se aplicando à espécie em estudo.

Quanto à classificação do pagamento do selo como imposto (tributo não vinculado), essa jamais poderia subsistir, vez que o fornecimento do selo já é a contraprestação estatal pelo pagamento do tributo, ou seja, há uma vinculação entre ambos.

Então, as taxas, que possuem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, poderão se encaixar melhor definição do pagamento do selo de controle.

⁴⁹ AMARO, 2010, *Id. ibid.* p. 98.

⁵⁰ Vide Constituição Federal de 1988, artigos: 148 (empréstimos compulsórios) e 149 (contribuições sociais) e CTN, artigos: 16 (impostos); 77 (taxas) e 81 (contribuição de melhoria).

3.1.1 Tributo da espécie “taxa”

Em âmbito constitucional, as taxas são de competência comum de todos os entes federativos; a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios, que poderão instituí-las em “razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou colocados a sua disposição” – artigo 145, inciso II.

O CTN, por sua vez, com a mesma redação constitucional, define o que é poder de polícia, justifica seu exercício regular e divide os serviços públicos em utilizados efetiva ou potencialmente pelo contribuinte, de forma específica e divisível (artigo 78 e incisos).

Novamente, é necessário que se faça uma “filtragem” para que o problema apresentado neste trabalho científico não se desvirtue. Dessa forma, assim como o pagamento do selo de controle somente poderá ser encaixado como espécie de tributo (taxa) ou como preço público, no que se refere aos fatos geradores que dão ensejo à cobrança da taxa, o selo apenas poderá ser (se esse for o caso) classificado como “taxa em razão do poder de polícia”.

Seria dispendioso e desnecessário proceder-se a toda uma abordagem acerca da “taxa em razão de serviço”, vez que o selo, em um primeiro momento, em nada se amolda com um serviço específico e divisível, efetivamente utilizado ou posto à disposição do usuário. É o que se extrai da definição colocada no artigo 79 do CTN, ou seja, não é que haja um serviço público colocado à disposição do usuário e esse não o utilize. Nesse caso, o serviço público, em seu melhor entendimento⁵¹, conforme explica Flávio Puig, não existe: “Pois bem, qual é o serviço público prestado ou que está à disposição do contribuinte no caso do selo de controle? Nenhum. Veja que não se discute aqui a circunstância do serviço público ser ou não ser utilizado, mas sim a circunstância dele existir⁵²”.

⁵¹ Maria Sylvia Zanella Di Pietro, assim conceitua serviço público: “(...) toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público.” DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 99.

⁵² PUIG, Flávio. Da inconstitucionalidade do selo de controle do IPI in *Revista dialética de direito tributário*. 74 ed. São Paulo: 2001. p. 47.

Então, um dos fatos geradores da taxa é o exercício regular do poder de polícia, fundamentado no princípio de direito administrativo da supremacia do interesse público sobre o privado⁵³. O poder de polícia é assim definido pelo CTN:

Considera-se poder de polícia a 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 coletivos⁵⁴.

Em análise à norma instituidora da exação do selo de controle do IPI, qual seja, o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.437/75, verifica-se que esse diploma legal traz em seu arcabouço sinais que levariam o legislador, num primeiro momento, a identificar a natureza jurídica de “taxa”, do pagamento pelo selo. Isso porque, da combinação do dispositivo em comento e do Decreto nº 7.212/10 (que reúne as principais legislações acerca do IPI), o leitor, desatento, poderia de imediato enquadrá-lo como uma taxa, em razão do poder de polícia. Seria justificável, pois o Decreto nº 7.212/10 “regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI”.

De fato, a conduta de “selar” o produto industrializado (obrigação acessória) é fundamentada na necessidade de um maior controle por parte da Receita Federal sobre o IPI. Razão pela qual, o selo, que antes não existia, passou a ser exigido. (vide item 2.2.1.1).

Fazendo a subsunção do conceito de taxa, tendo como fato gerador o poder de polícia com os diplomas acima suscitados, surgem os seguintes apontamentos traçados por Weber José Lucas Fadel:

(...) O núcleo central tem na cobrança do selo de controle uma exação revestida à condição de taxa, em virtude de uma das hipóteses de incidência, o poder de polícia, fazer-se presente quando o Estado, por meio dessa estampilha, disciplina direito (dever-ser) e interesse (maior controle fiscal e diminuição da prática de sonegação

⁵³ Di Pietro, adotando o conceito moderno do poder de polícia, assim o explica: “É a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.”. DI PIETRO, 2005, *Id. ibid.* p. 111.

⁵⁴ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed – São Paulo: Rideel, 2010. Artigo 78.

fiscal do IPI), regula a prática de ato (selar o produto), em razão de interesse público concernente à disciplina da produção (controle da arrecadação tributária relativa ao IPI)⁵⁵.

O interessante estudo feito pelo nobre colega, que esmiuçou os textos normativos para classificar a cobrança pelo selo de controle como tributo, da espécie taxa em razão do poder de polícia, esbarrou no principal requisito para torná-lo completo: no princípio da estrita legalidade⁵⁶, que deve ser observado quando da instituição de qualquer tributo, fato esse que também foi levantado pelo autor.

Voltando à conceituação de tributo (item 1.3), definida pelo CTN, observa-se que ele será cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A lei, nesse caso, não confere margem de conveniência e oportunidade ao ato praticado pelo administrador, pelo contrário, traça positivamente todos os elementos essenciais do ato administrativo: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Então, a lei deverá descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. A atuação da autoridade administrativa deverá ser no sentido de conferir aplicabilidade à lei e, quando essa restar indeterminada, deverá ser preenchida pela edição de um ato normativo aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Dessa forma, a atividade de determinação e de cobrança de um tributo será sempre vinculada a uma norma⁵⁷.

O CTN, em seu artigo 97 e incisos, determina, dentre outros, que caberá “somente à lei estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção” (inciso I), essa lei tratada pelo dispositivo infraconstitucional, é a lei ordinária, que, em regra, cria o tributo. Segundo o ensinamento de Luciano Amaro:

A Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, *em regra*, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, *in abstracto*, o tributo, que *in concreto*, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto⁵⁸.

⁵⁵ FADEL, Weber José Lucas. O selo de controle do IPI: uma abordagem acerca da natureza constitucional de sua cobrança, à luz da justiça fiscal e social in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 154.

⁵⁶ BRASIL. *Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. – São Paulo: Rideel, 2010. Artigo 150, inciso I.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31 ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 62.

⁵⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 196.

Ainda em âmbito legal e, tratando especificamente da taxa, o artigo 78, parágrafo único do CTN, considera regular o poder de polícia “quando desempenhado pelo órgão competente nos *limites da lei aplicável*, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”, quer dizer, o poder de polícia encontra-se intimamente ligado ao princípio da legalidade. Di Pietro, por conseguinte, leciona:

O poder de polícia reparte-se entre Legislativo e Executivo. Tomando-se como pressuposto o princípio da legalidade, que impede à Administração impor obrigações ou proibições senão em virtude de lei, é evidente que, quando se diz que o poder de polícia é a faculdade de limitar o exercício dos direitos individuais, está-se pressupondo que essa limitação seja prevista em lei⁵⁹.

Nessa situação, verifica-se que os tributos, como gênero e a taxa, em razão do poder de polícia, como espécie, necessitam estar amparados pelo princípio constitucional da estrita legalidade, a fim de produzirem seus normais efeitos. Sendo assim, tendo o pagamento do selo sido instituído por um *Decreto-lei* e atribuído ao Ministro de Estado da Fazenda, a prerrogativa de fornecê-lo, mediante o ressarcimento de seus custos e demais encargos, o que fazer?

Como proposta para a resolução de tal impasse, Weber José Lucas Fadel, além de suscitar a inconstitucionalidade da cobrança pelo fornecimento do selo de controle do IPI, deu ao problema a seguinte solução:

(...) o instituto do poder de polícia vem à baila com o propósito de fundamentarmos nossa justificação à criação de uma “taxa do selo”, dado que o mesmo configuraria, neste caso, a hipótese legal de fato gerador que viabilize a criação do tributo aqui discutido.
 (...) Porém, é de uma importância capital que a sua instituição, o seu nascedouro, deva ser feita pelas vias constitucionais, mediante lei ordinária, tal como preceitua o princípio da estrita legalidade⁶⁰.

O selo de controle, “reveste-se” da aparência de uma taxa em razão do poder de polícia. Ele possui todos os critérios identificadores da hipótese, quais sejam: critério material, espacial e temporal e possui, também, os critérios da consequência:

⁵⁹ DI PIETRO, DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 111.

⁶⁰ FADEL, 2009, *Id. ibid.* p. 150 e 160.

critério pessoal e quantitativo⁶¹. Ocorre que, tendo o selo sido instituído por uma Lei, e, a sua cobrança, por um Decreto-lei, uma observação deve colocada neste momento: esse último instrumento normativo, de acordo com o que já foi apresentado, não encontra apoio no princípio da estrita legalidade, inerente à natureza tributária, que impõe que os entes federativos, ao exigir ou aumentar tributos, o façam por meio de lei.

Para que não restem dúvidas acerca da razão pela qual o pagamento do selo não pode ser classificado como uma taxa (desta vez sob qualquer fato gerador) é necessário abrir uma ressalva nesta subseção:

Primeiramente, Hugo de Brito Machado, define os dois sentidos atribuídos à lei:

(...) a palavra “lei” tem um sentido amplo e outro restrito. Lei, em sentido amplo, é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei formalmente, ou materialmente, para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material.

No Código Tributário Nacional, a palavra “lei” é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis⁶² (...).

A Constituição Federal prevê, no artigo 146, que cabe à lei complementar, dentre outras hipóteses, “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e de suas espécies (...)”. O CTN, por sua vez, atuando com *status* de lei complementar, disciplina que “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção (...) III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo (...)” – artigo 97. Num breve comentário acerca da obrigação tributária principal, esta tem por objeto “o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária” (artigo 113, § 1º, CTN)⁶³.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 414-415.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31 ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 77.

⁶³ É necessário que se faça a seguinte distinção: conforme será visto adiante, o recolhimento do IPI trata-se de obrigação tributária principal. Já a obrigatoriedade de “selar” o produto industrializado (e aqui, independentemente de pagamento pelo fornecimento do selo) é uma obrigação tributária acessória.

Comprova-se, por meio da conceituação dada pela doutrina e das normas referentes à disciplina tributária, que o pagamento pelo fornecimento do selo de controle não se encaixa mesmo na definição de taxa (de serviço ou em razão do exercício do poder de polícia), muito menos possui os requisitos legais necessários à instituição de um tributo. Se assim fosse, deveria ter sido criado por lei em sentido estrito (conforme prevê a atual Constituição), o que não é o caso⁶⁴. Cabe lembrar que os Decretos-leis “têm força de lei e foram expedidos por Presidentes da República em dois períodos: de 1937 a 1946 e de 1965 a 1989⁶⁵”, porém a Constituição de 1988 não admite mais essa possibilidade, apesar de haver Decretos-leis que ainda permanecem em vigor.

Ainda que haja essa “força de lei” conferida ao Decreto-lei, razão pela qual se poderia argumentar pela natureza jurídica tributária do selo, Yoshiaki Ichihara alerta:

(...) o próprio sistema jurídico instituído pela Constituição vigente, como veículo implementador da legalidade, para instituir e aumentar tributos, inclui veículos normativos que transcendem ao conceito de lei ordinária.

Além de utilizar rótulos diferentes, existem normas “*com força de lei*”, como é o caso das Medidas Provisórias. Evidentemente, se tem *força de lei*, classificando estritamente, esta norma não é lei em seu sentido estrito⁶⁶.

Então, o disposto no Decreto-lei é válido, possui “força de lei”, porém, não pode ser classificado como lei em sentido estrito porque se assim o fosse, ainda sim⁶⁷ estaria instituindo inconstitucionalmente um tributo. O que essa norma fez, na verdade, foi instituir o “ressarcimento de custos e demais encargos” pela produção do selo e conferi-lo à edição de ato pelo Ministro da Fazenda, o que fez surgir uma exação. Isso é um fato. Porém, conforme, demasiadamente, sustentado, essa em nada se amolda à definição de taxa ou à natureza jurídica tributária.

⁶⁴ Hugo de Brito Machado assim define: (...) “em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material. No Código Tributário Nacional, a palavra “lei” é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. (...)” MACHADO, 2010, *Ibid.* p. 77.

⁶⁵ BRASIL. Subchefia para assuntos jurídicos. Casa civil da presidência da república. Decretos-leis. Disponível em:

<<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/decretos-leis>> Acesso em 10 jun. 2013.

⁶⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1994. p. 73.

⁶⁷ Ainda assim seria inconstitucional porque mesmo sendo considerada lei em sentido estrito, estaria retirando a competência constitucional atribuída à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios e passando-a ao Ministro de Estado da Fazenda.

Voltando à sugestão dada por Weber José Lucas Fadel, de fato, a criação, pelo Legislativo de uma “taxa do selo” seria o caminho mais viável e lógico para que essa exação fosse revestida dos requisitos legais necessários à produção de seus efeitos. Caso ocorra essa produção legislativa, aí sim, os valores cobrados em virtude do fornecimento do selo, poderão encaixar-se na definição de tributo.

Por conseguinte, o entendimento aqui adotado é de que, inexistente por enquanto a lei que institui a “taxa do selo”; seria impossível, no presente momento, que o pagamento pelo selo de controle fosse classificado como “taxa”, dada a desobediência à estrita legalidade do veículo normativo que cria a exação, qual seja, o Decreto-lei nº 1.437/75. E reitera-se: mesmo assim, o selo continua sendo cobrado. É necessário, perante esse fato, que se defina a natureza desse pagamento ou pelo menos, busque-se a base normativa na qual ele se encaixa.

Diante de todo o exposto, a primeira hipótese a ser comprovada, qual seja, o selo de controle como tributo da espécie “taxa em razão do exercício do poder de polícia”, restou frustrada, posto demonstrarem incompletos os requisitos para tal qualificação. Não possuindo, portanto, natureza tributária.

Ressalte-se que o presente estudo não tem a finalidade de examinar, detalhadamente, cada nuance que o pagamento pelo selo possa apresentar. Porque se assim o fosse, este tema restaria desvirtuado pela análise de diversos outros assuntos intermináveis. O que se deve ter em mente, após a explanação acerca da taxa em razão do poder de polícia, é o seguinte: apesar de todos esses diplomas legais que tratam acerca do selo e de sua instituição (gratuita e, posteriormente, onerosa), ele existe e cobra-se pelo seu fornecimento. Resta saber que tipo de classificação pode ser dada a essa exação, passando-se, agora, à análise da definição de preço público.

3.2. Preço público

Consoante dito anteriormente, o preço público é cobrado em razão de um serviço público não essencial, colocado à disposição do usuário e que, se não for utilizado, não acarretará dano ou prejuízo para o interesse público. Ou seja, o preço

origina-se mediante um vínculo obrigacional de natureza contratual. O usuário do serviço manifesta sua vontade no sentido de fazer surgir a obrigação e, a partir daí, a relação entre ele e o Estado passa a ser regida, essencialmente, pelo direito privado. Ou seja, a voluntariedade é o que melhor caracteriza o preço público.

Assim, na tentativa de relacionar a conceituação de preço com o custo do selo de controle, conclui-se o seguinte:

1º - A necessidade de selar não se trata de uma faculdade atribuída ao contribuinte de direito. Para que possa colocar em circulação o seu produto industrializado, além da comprovação do recolhimento do IPI, ele deverá adquirir o respectivo selo de controle. Então, não se trata de uma obrigação assumida voluntariamente, mas sim de uma obrigatoriedade imposta pela lei⁶⁸.

2º - Conforme já observado, o pagamento pelo fornecimento do selo de controle em nada se amolda à definição de serviço público, vez que o selo destina-se única e exclusivamente a fiscalizar o imposto e não o produto, isto é, não há serviço público, sendo prestado ou colocado à disposição do usuário, que o remunera por preço público⁶⁹.

Então, a segunda hipótese levantada nesta pesquisa – o pagamento do selo de controle como preço público – mostrou-se, assim como a tentativa de adequação à taxa, inviável do ponto de vista normativo, doutrinário e jurisprudencial.

3.3. Hipóteses: taxa ou preço público

Ante as hipóteses levantadas por esta produção científica, o pagamento pelo selo de controle mostrou-se insuscetível de adequação em ambas. Isso porque,

⁶⁸ “Imposta pela lei”, porque o diploma legal que o instituiu foi a Lei nº 4.502/64, apesar de, posteriormente, derogada tacitamente pelo Decreto-lei nº 1.437/75.

⁶⁹ Foi por essa razão que o presidente do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Ari Pargendler, negou pedido de suspensão de segurança impetrado pela Fazenda Nacional, contra decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por entender que o pedido feito pela Fazenda não evidenciava a demonstração de que a falta de exigência do selo, pudesse gerar evasão de tributos na importação de vinhos. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Ausência de lesão grave*. AgRg na SS 2537/DF, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro Presidente do STJ, Corte Especial, julgado em 18/04/2012, DJe 14/05/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201102997792&dt_publicacao=14/05/2012> Acesso em 10 jun. 2013.

caso fosse designado como um tributo da espécie “taxa”, seu veículo normativo esbarraria no princípio da estrita legalidade tributária, inerente aos tributos de uma maneira geral. Por outro lado, se classificado como “preço público” lhe faltaria um dos principais elementos caracterizadores: a voluntariedade.

Não obstante, deve-se ter em mente que a necessidade de apor do selo, conforme será demonstrado, é tratada pela doutrina majoritária e por parte da jurisprudência dos Tribunais Superiores como sendo obrigação tributária acessória. Isto é, a obrigatoriedade de selar determinados produtos é inerente à produção industrial, em que o contribuinte de direito tem o dever de, a partir da ocorrência do fato gerador, recolher o imposto devido (IPI) e antepor o selo no produto.

Nesse processo, portanto, incluem-se duas atribuições impostas ao contribuinte: de cumprir com a obrigação tributária principal que se resume no dever de pagar o tributo e com a obrigação tributária acessória, sendo necessário selar o produto industrializado.

Os capítulos seguintes demonstrarão, exatamente, esse processo de “selagem” como obrigação tributária acessória a ser suportada pelo contribuinte do IPI. Vez que nenhuma das hipóteses, aqui, traçadas logrou êxito e, tendo em vista a existência real não só da obrigatoriedade do uso do selo, mas de seu “custo”, suportado pelo contribuinte, reitera-se neste estudo, a importância da persecução quanto à adequação, no mundo jurídico, da natureza do pagamento do selo de controle. É disso que tratarão os próximos tópicos.

4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA

No direito tributário, o que caracteriza a obrigação tributária é o seu objeto. Com os mesmos traços definidores da obrigação do direito civil (fazer ou não fazer), a tributária é definida a partir da relação jurídica que se instaura entre sujeito ativo e sujeito passivo, tendo como objeto determinada soma pecuniária.

Quanto à natureza *ex lege* da obrigação tributária, citando o artigo 150, inciso I⁷⁰, da Constituição Federal, Kiyoshi Harada explica:

São unânimes a doutrina e a jurisprudência quanto à natureza *ex lege* da obrigação tributária, contrapondo-se à natureza *ex voluntate* da obrigação de direito comum. A obrigação tributária só pode resultar de lei, lei em sentido estrito, por força do princípio da legalidade tributária que remonta à Carta Magna de 1215 e que está cristalizado em todas as Constituições de Estados Democráticos⁷¹.

Ou seja, não é necessária a manifestação de nenhuma das partes para que a obrigação exista, essa decorrerá única e exclusivamente da lei, dado o seu caráter público e domínio Estatal.

Nessa esteira, a obrigação tributária principal, conforme descrita pelo artigo 113, § 1º do CTN, nada mais é do que aquela que surge com a ocorrência do fato gerador que dá vida a um tributo e, além disso, pode ser uma prestação de cunho pecuniário, como, por exemplo, uma multa. Ambas classificam-se como obrigações de dar (dinheiro, no caso). Duras críticas são feitas pelo professor Paulo de Barros Carvalho quanto ao conceito definido por esse dispositivo:

É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica.
(...) Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham

⁷⁰ BRASIL. *Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. – São Paulo: Rideel, 2010. Artigo 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.”

⁷¹ HARADA, Kiyoschi. *Natureza ex lege do tributo*. Artigo. [julho de 2005]. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7055/natureza-ex-lege-do-tributo>> Acesso em 04 mai. 2013.

respeitar a harmonia do sistema haverão de expungir-la da verdadeira substância do preceito⁷².

Assim sendo, qual seria o fato gerador da obrigação tributária principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade? A resposta seria: a infração⁷³. A própria omissão, no cumprimento do dever de recolher o tributo, seria o fato gerador de outra obrigação “tributária”, que teria por objeto a sanção administrativa, cominada para a infração do comando legal que determina o pagamento do tributo, apesar não ser espécie tributária⁷⁴.

Discussões à parte, o CTN além de conceituar obrigação principal, também o faz quanto à acessória, qual seja, aquela que decorre de previsão na legislação tributária⁷⁵ e constitui-se em uma conduta de fazer, não fazer ou tolerar, com intuito de arrecadar e fiscalizar tributos. Então, a obrigação acessória é aquela, em regra, desprovida de cunho pecuniário, incidindo sobre uma conduta do sujeito passivo.

Essa é a direção na qual caminha a natureza jurídica do selo de controle. Classifica-se como obrigação tributária acessória, uma vez que necessita uma ação do sujeito passivo no sentido de fazer e, por que não, tolerar, como será demonstrado abaixo.

4.1. Selo de controle do IPI – obrigação tributária acessória

A qualificação do selo de controle do IPI como obrigação tributária acessória, justifica-se, por duas razões: por esse se encontrar inserido no Título III – Das obrigações acessórias – da Lei nº 4.502/64 e, por exclusão à obrigação principal, posto não se tratar de modalidade de tributo ou de qualquer tipo de penalidade pecuniária.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 358 – 359.

⁷³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed – São Paulo: Rideel, 2010. Artigo 114 – “O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 274.

⁷⁵ Ambas (obrigação principal e acessória) decorrem da legislação tributária. A diferença reside no ponto de que a obrigação principal é *ex lege*, funda-se exclusivamente na lei, enquanto a obrigação acessória resulta da legislação, ou seja, não é exclusiva da lei, pode advir de um ato do poder público, com observância da lei em vigor.

Para que um correto raciocínio se desenvolva neste tópico, é fundamental que o selo de controle seja tratado em sua natureza inicial: como instrumento de fiscalização do IPI. Por enquanto, a natureza pelo seu pagamento e tudo o mais que vinha sendo discutido, terá que ser “colocado de lado” para que se possa compreender a definição de obrigação acessória.

Então, é necessário que se entenda o texto legal para que a obrigatoriedade de selar seja relacionada à obrigação acessória. Para isso, o artigo 113, § 2º será lido e estudado por partes⁷⁶. Então:

A obrigação tributária acessória “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. De imediato, o artigo 46 da Lei nº 4.502/64, já se encaixa na definição de obrigação acessória. Primeiro, porque está inserido no título concernente a ela e em segundo lugar, por trazer em seu texto a autorização dada ao Ministério da Fazenda, através de seu órgão competente, de determinar ou autorizar:

(...) 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.

Isto é, o selo foi criado com o intuito de aumentar o controle exercido pela Receita Federal do Brasil sobre o IPI (obrigação principal), e é exatamente esse o seu campo de atuação: fiscalizar a arrecadação do imposto através do ato de selar. Revela, dessa forma, a sua verdadeira função no ordenamento: obrigação acessória, vez que se trata de uma prestação positiva do contribuinte (apor o selo), no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos (o IPI).

Até aqui, tudo estaria perfeitamente explicado, caso não viesse o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.437/75 e ab-rogasse, tacitamente, a gratuidade pelo fornecimento do selo de controle. E, novamente, o problema ressurgiu, como outro viés: não tendo o pagamento do selo natureza tributária (taxa) e, nem podendo ser classificado como um contrato (preço público), como justificar o “ressarcimento de custo e demais encargos”, a serem suportados pelo contribuinte, quando do seu fornecimento?

⁷⁶ Para um melhor entendimento, não será adotado a sequência de palavras descritas nessa norma. Mas sim aquela que melhor explique o selo de controle como obrigação tributária acessória.

A partir daqui, esta pesquisa trará o entendimento consubstanciado em dois acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça; o primeiro, no Recurso Especial nº 881.528/PB, que a Fazenda Nacional interpôs contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que entendeu ser indevida exigência pelo “ressarcimento de custos” para o fornecimento do selo de controle do IPI⁷⁷. E o segundo, no Recurso Especial nº 836.277/PR em que a Indústria Missato de Bebidas LTDA recorre face ao acórdão que entendeu ser legítima a cobrança pelo uso de selos de controle do IPI, de acordo com a Lei nº 4.502/64 e o Decreto-Lei nº 1.437/75⁷⁸.

Cumprе salientar que este trabalho não tem o condão de trazer meras cópias de decisões jurisprudenciais, mas sim, analisar, detalhadamente, os entendimentos nelas insculpidos, razão pela qual, na seção que se segue, serão abertas subseções para explicar ao leitor a intenção de cada ensinamento. Ressalte-se, por oportuno, que ambas as decisões serão apresentadas em conjunto, pois o Ministro Relator Luiz Fux, em sua decisão no REsp. nº 881.528/PB, utiliza-se dos ensinamentos do voto-vista proferido pelo Ministro Teori Zavascki no REsp. nº 836.277/PR.

4.2. Recurso Especial nº 881.528/PB

Em consonância com o que foi explicado acima, a partir daqui, dois acórdãos serão analisados conjuntamente, isso por que o parecer de um Ministro está inserido no voto do outro. Porém, por uma questão didática, somente os fatos descritos no REsp. nº 881.528/PB serão colocados nesta subseção, sendo as conclusões aqui apresentadas uma “fusão” de ambos os pareceres.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Selos de controle. Gratuidade*. REsp 881.528/PB, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 06/05/2008, DJe 18/06/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601948620&dt_publicacao=18/06/2008> Acesso em 14 jun. 2013.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Selo de controle. Natureza jurídica. Obrigação acessória*. REsp 836277/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 05/06/2007, DJ 20/09/2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200600528637&dt_publicacao=20/09/2007> Acesso em 14 jun. 2013.

Então, num breve relato do andamento processual (REsp. nº 881.528/PB), a indústria Engarrafamento Coroa LTDA, impetrou Mandado de Segurança com pedido de liminar, com vistas a afastar a exigência do "ressarcimento do custo" para o fornecimento dos selos de controle do IPI, porquanto, por ostentar natureza tributária, inconstitucional seria sua cobrança, haja vista a violação de diversos princípios e regras constitucionais.

Em análise, o juízo de primeiro grau denegou a segurança, tendo, posteriormente, o TRF5, dado provimento à apelação da recorrente, entendendo ser indevido o ressarcimento pelo fornecimento do selo, haja vista o disposto no § 1º do artigo 46, da Lei nº 4.502/64.

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional aduziu que o Decreto-lei nº 1.437/75, regulamentando o art. 46 da Lei 4.502/64, não extrapolara o conteúdo dessa, ao estipular que o custo e os encargos decorrentes do fornecimento dos selos de controle deveriam ser ressarcidos⁷⁹.

Não foram apresentadas contrarrazões ao Recurso Especial, tendo esse recebido crivo positivo de admissibilidade pelo juízo de origem.

Em relatoria ao apelo, o Ministro Luiz Fux, fundamentou parte de seu voto no parecer dado pelo Ministro Teori Zavascki, e pode-se concluir que eles abordaram, basicamente, os seguintes tópicos:

- a) A natureza jurídica do selo de controle do IPI;
- b) O custo da obrigação acessória;
- c) A legitimidade do Decreto-lei nº 1.437/75.

A partir daqui, esses tópicos serão abertos e relacionados a tudo quanto se encaixe e que já foi produzido por este trabalho.

⁷⁹ Também foi alvo das razões recursais a violação ao artigo 535 do Código de Processo Civil, em que o Tribunal foi omissivo em relação ao artigo 3º do Decreto-lei nº 1.437/75. Porém, dado o tema abordado nesta pesquisa, não se faz necessário que os embargos sejam analisados.

4.2.1. Natureza jurídica do selo de controle do IPI e o custo da obrigação acessória

Assim como defendido neste estudo, o Ministro Luiz Fux, com excelência, percorreu as definições traçadas pela norma tributária e verificou não se tratar de taxa nem de preço público o pagamento pelo selo de controle.

Explicou que taxa “é espécie de tributo que tem por hipótese de incidência 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.”. Sendo assim, a aquisição pelo selo de controle não poderia ser configurada como exercício do poder de polícia ou como utilização de serviço público específico e divisível, mas tão somente mais um custo, dentre outros que se somam à atividade desenvolvida pelo industrial e que é repassado ao preço final do produto, com o diferencial de que seu valor é devido ao Estado, nos termos da Lei nº 4.502/64, posto ser o mesmo responsável pela emissão desse selo especial.

Um parêntese será aberto nessa explanação. No item 3.2.1.1, foi levantado, além disso, a inadequação do instrumento normativo que institui pagamento pelo selo de controle, posto não obedecer ao princípio da estrita legalidade, negando, portanto, natureza tributária de taxa à exação.

Continuando, a cobrança pelo selo, também “não ostenta a natureza de preço público, uma vez que este decorre de obrigação assumida voluntariamente, o que não ocorre na espécie.”.

A resposta, até então não abordada por esta pesquisa, ante a não comprovação da natureza tributária do pagamento do selo, bem como o seu não encaixe como preço público, foi brilhantemente dada pelo Ministro, qual seja:

(...) está-se diante de mero ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento dos selos de controle do IPI, constituindo receita originária da União, proveniente de produto fabricado por empresa pública - Casa da Moeda, com a utilização do patrimônio estatal.

E conclui, complementado o que aqui faltava, dizendo estar-se diante de um custo gerado pela obrigação acessória “cuja finalidade precípua é facilitar a fiscalização e a arrecadação do imposto” que tem seu fato gerador “em qualquer

situação de fato que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática de ato ou a abstenção de fato que não configure obrigação principal” (artigo 115, CTN).

Ou seja, a solução tão procurada para este problema, agora salta aos olhos: de fato, o pagamento pelo fornecimento do selo de controle não é uma taxa, muito menos um preço público, caracteriza-se sim, tão somente por ser mais um custo a ser suportado pelo contribuinte que precisa estar em dia com a obrigação acessória.

A dúvida que poderia surgir, num primeiro momento, seria a respeito de ter ou não essa obrigação caráter pecuniário. Pelo texto legal (artigo 113, § 2º), esta existe, precipuamente, para atuar no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Como explicar, então, os valores cobrados a título de fornecimento do selo?

Em seu voto, o Ministro Luiz Fux, cita o parecer dado pelo Ministro Teori Zavascki, em voto-vista proferido no REsp nº 836.277/PR, que explica,

Ressalte-se que, inobstante as obrigações acessórias não apresentem conteúdo pecuniário direto, isso não significa que não possam trazer alguma despesa para o sujeito passivo. Aliás, normalmente o trazem. É o que ocorre, por exemplo, com a necessidade de escrituração dos livros fiscais, quando, além de adquirir livros apropriados, o contribuinte tem que contratar profissionais especializados para satisfazer o encargo ou, ainda, quando, para cumprir a obrigação de fornecimento de notas fiscais aos consumidores, o sujeito passivo precisará obter os talonários. Considerando tal aspecto, concluiu o acórdão recorrido: "O fornecimento dos selos em nada difere das despesas acima mencionadas, a única diferença é que, dada sua natureza de controle quantitativo, sua confecção e fornecimento são monopólio do Estado."

Ou seja, as obrigações acessórias podem sim, trazer encargos para o contribuinte de direito. Conforme mencionado no voto do Ministro Zavascki, se aquele, a fim de recolher outros tributos, poderá arcar com os custos de contratar, por exemplo, um contador, ou no caso de alguns impostos, manter escriturados os livros fiscais, por que não poderá o contribuinte do IPI, arcar com os custos relativos à produção do selo? Ora, o selo, também, constitui-se de uma obrigação acessória, sendo justo, portanto, que haja uma compensação indireta.

Nesse viés, a título de complemento, a Instrução Normativa nº 73/2001, da Secretaria da Receita Federal, exige o ressarcimento dos custos com a produção do selo:

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.

Parágrafo único. O ressarcimento deverá ser realizado, por intermédio de DARF, em estabelecimento bancário integrante da rede arrecadadora de receitas federais⁸⁰.

Para que não restem dúvidas acerca do pagamento pelo selo de controle do IPI, uma última questão merece ser analisada: a vigência do Decreto-lei nº 1.437/75 e a sua adequação ao atual sistema normativo. Isso por que, definida a necessidade de selar como obrigação tributária acessória e, visto que essa pode ser custeada pelo contribuinte, ainda sim, poder-se-ia suscitar a legitimidade do referido Decreto face à nova ordem constitucional, conforme explicado abaixo.

4.2.2. A legitimidade do Decreto-lei nº 1.437/75

A imposição legal do ato de selar é uma obrigação acessória. Isso já foi definido. O que faltava e que já foi alvo de análise, era definir a natureza do “custo” que essa imposição gera ao contribuinte. Isso por que o selo é confeccionado pela Casa da Moeda do Brasil e distribuído pelas Secretarias da Receita Federal, construindo-se em receita originária, recolhida pelos cofres da União.

Então, neste momento, faz-se necessário analisar legitimidade do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.437/75, que extinguiu a então gratuidade pelo fornecimento do selo:

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

⁸⁰ BRASIL. *Instrução Normativa da Secretaria da Receita da Receita Federal nº 73 de 2001*. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?&visao=original&idAto=14248>> Acesso em 11 jun. 2013.

Diante dessa norma, verifica-se que o pagamento do selo, tendo sido instituído por um Decreto-lei, que delegou ao Ministro de Estado da Fazenda competência para regulamentar, por ato próprio, o seu ressarcimento, além de revogar o benefício da gratuidade, retirou essa matéria do âmbito da estrita legalidade (o que reafirma a natureza não tributária).

Essa retirada da matéria do âmbito da lei em sentido estrito somente pôde acontecer porque as obrigações acessórias não estão adstritas ao princípio da estrita legalidade. Conforme prevê o artigo 113, § 2º do CTN, “A obrigação acessória decorre da legislação tributária (...)”.

O Ministro Luiz Fux, corroborando esse entendimento, cita em seu voto importante entendimento de Hugo de Brito Machado,

Ao estabelecer que o fato gerador da obrigação acessória é a situação prevista na legislação aplicável, o Código... deixa clara a idéia de que essa situação não precisa estar sempre prevista em lei, em sentido estrito.

(...)

A doutrina que tenta colocar as obrigações acessórias no âmbito da legalidade estrita é, sem dúvida, respeitável, sobretudo pela intenção de reforçar as garantias do contribuinte. Não nos parece, porém, defensável em face do Código Tributário Nacional, que exclui expressamente as obrigações acessórias do princípio da legalidade estrita. No inciso III, do art. 97, definindo o âmbito da legalidade estrita, refere-se apenas ao fato gerador da obrigação tributária principal, quando a simples omissão dessa qualificação faria com que a norma abrangesse as duas espécies. No § 2º do art. 113 define a obrigação acessória como decorrente da legislação tributária e, no artigo 115 diz que a obrigação acessória é a situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato. É certo que a lei faz parte da legislação tributária e está indicada em primeiro lugar no elenco dos atos normativos indicados no art. 96, entretanto, como a legislação, ali definida, abrange outros, não há como se possa sustentar que somente a lei pode criar obrigações acessórias. Preferimos, portanto, admitir que o Código Tributário Nacional autoriza a criação de obrigações acessórias por outros atos normativos, além da lei, e sustentar que só se incluem no conceito de obrigações acessórias aqueles deveres cujo cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação principal⁸¹.

Faz todo sentido que a obrigação acessória decorra da legislação tributária. Se assim não quisesse, o legislador infraconstitucional a teria inserido no rol do artigo 97 do CTN que prevê expressamente, entre outras hipóteses que “Somente a

⁸¹ FUX *apud* MACHADO. *In Fato Gerador da Obrigação Acessória*, RDDT n.º 96/31-33, set/03.

lei pode estabelecer: (...) III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;”. Somente a lei em sentido estrito poderá dispor sobre a obrigação tributária principal (o dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária), porém, a norma silenciou quanto à obrigação acessória (prestações positivas ou negativas), ou melhor, deixou o seu estabelecimento a cargo da legislação tributária⁸².

Poder-se-ia argumentar a revogação do disposto no artigo 3º do Decreto-lei com base no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que dispõe:

Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.

§ 1º - Os decretos-lei em tramitação no Congresso Nacional e por este não apreciados até a promulgação da Constituição terão seus efeitos regulados da seguinte forma:

III - nas hipóteses definidas nos incisos I e II, terão plena validade os atos praticados na vigência dos respectivos decretos-lei, podendo o Congresso Nacional, se necessário, legislar sobre os efeitos deles remanescentes.

Em apreço a esse dispositivo, a Segunda Turma do STF, em decisão unânime e, fazendo o controle de constitucionalidade do referido Decreto, em face dessa norma insculpida no ADCT, decidiu que:

(...) o art. 25 do ADCT, ao determinar a revogação de todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo, competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, tornou insubsistentes, diante da nova ordem constitucional, apenas as delegações anteriormente concedidas, sem, contudo, invalidar os diplomas normativos editados sob a ordem constitucional precedente com fulcro nas atribuições delegadas⁸³.

⁸² Essa expressão “legislação tributária” encontra-se prevista no artigo 96 do CTN e compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes”. O artigo 46, da Lei nº 4.502/64, instituiu o selo de controle e, conseqüentemente, uma obrigação tributária acessória, mesmo tendo sido, posteriormente, ab-rogado pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.437/75, que instituiu a cobrança em virtude do fornecimento do selo de controle.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Selo de controle do IPI. Ressarcimento. Estipulação dos critérios de cobrança pelo Ministro da Fazenda. Art. 3º do Decreto-lei 1.347/1975. Insubsistência da delegação após advento da nova ordem constitucional art. 25 do ADCT.* RE 435278 AgR, Relator(a):

Isto é, o artigo 25 do ADCT colocou limite temporal no exercício da competência atribuída ao Executivo para praticar tais atos. Quanto às disciplinas normativas, legitimamente editadas, sob a ordem constitucional anterior (com base no Decreto-lei nº 1.437/75), elas continuam produzindo seus efeitos, o que o Supremo não admitiu foi o exercício desses poderes, pelo Executivo, a partir do prazo estabelecido pela norma constitucional em comento.

Não obstante à excelente interpretação feita pela Corte Suprema, a seguinte questão também deve ser considerada: o artigo 25 do ADCT trouxe em seu arcabouço a norma que revoga a *competência tributária* atribuída à pessoa diversa daquelas taxadas pelo artigo 150 da Constituição. Isto é, após o advento da Constituição de 1988, qualquer diploma legal nesse sentido, não terá validade. Porém, conforme já mencionado, tendo em vista que necessidade de selar é uma obrigação tributária acessória e que o Decreto-lei nº 1.437/75 atribuiu competência ao Ministro da Fazenda para dispor acerca da exação pelo fornecimento do selo, a matéria foi retirada do âmbito da legalidade estrita.

Além do mais, conforme explicação dada pelo Ministro Teori Zavascki, em voto proferido no REsp nº 836.277/PR, o a norma constitucional que dispõe acerca do sistema tributário, deve assim ser entendida:

É certo que a Constituição Federal de 1988 (art. 150, I), bem assim a de 1967 (art. 20, I) e a Emenda Constitucional n.º 01/69 (art. 19, I), submeteu a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para "exigir ou aumentar tributo" ao princípio da legalidade. Depreende-se, ainda, que a CF/88 - a exemplo das anteriores - não reservou toda a matéria tributária à lei em sentido estrito. Pelo contrário, a Constituição apenas atribuiu aos entes federados a competência para instituir tributos, já que, nos termos do inciso III do art. 146, cabe à lei complementar federal "estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre: (a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". No mesmo sentido, os arts. 19, § 1º, da Constituição de 1967, e art. 19, § 1º da Emenda Constitucional n.º 01/69⁸⁴.

Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, Acórdão eletrônico DJe-057 Divulg. 19-03-2012 Public. 20-03-2012. p. 4. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1830781>> Acesso em 23 abr. 2013.

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Selo de controle. Natureza jurídica. Obrigação acessória*. REsp 836277/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 05/06/2007, DJ 20/09/2007. Disponível em:

O Ministro Luiz Fux, nas suas razões de voto, também cita importante trecho do voto do Ministro Teori Zavascki, que, por fim, leciona:

Frise-se, ainda, que a atribuição prevista no art. 3º do Decreto-lei n.º 1.437/75 não implica delegação da competência tributária, vedada pelo art. 7º do Código Tributário Nacional. Isto porque, além de não se referir à instituição de tributo, o próprio dispositivo ressalva expressamente a indelegabilidade a "atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos".

Por essa razão, esta pesquisa, com respaldo na decisão proferida pelo STJ, não partilha do entendimento de que o artigo 25 do ADCT revogou o artigo 3º do referido Decreto-lei, vez que, a intenção daquela norma foi retirar do ordenamento jurídico competência para instituir tributos, atribuída a pessoas distintas dos entes federados e, o disposto no artigo 3º por sua vez, não possui elementos caracterizadores, muito menos instituiu um tributo, razão pela qual, está de acordo com as normas constitucionais e com a legislação tributária.

Por fim, o presente estudo, apesar de não confirmar as primeiras hipóteses suscitadas para adequação do pagamento pelo selo de controle, esmiuçou a melhor doutrina e jurisprudência pátria para encontrar, no ordenamento jurídico, a mais adequada classificação dada a essa cobrança. Descobriu-se, o entendimento adotado pelo STJ de que, a Lei nº 4.502/64 instituiu uma obrigação acessória que o Decreto-lei nº 1.437/75 apenas disciplinou acerca de um custo a ser suportado pelo contribuinte quando do cumprimento dessa obrigação e que, diante da legislação tributária, isso é perfeitamente cabível.

CONCLUSÃO

A partir da pesquisa feita acerca dos instrumentos normativos que instituíram o selo de controle do IPI e a posterior remuneração pelo seu fornecimento, constatou-se, primeiramente, que se constitui de uma obrigação tributária acessória a imposição legal de apor o selo ao produto. Em segundo plano e, posteriormente estabelecido, verificou-se que dessa imposição nasceu, para o contribuinte, não só o dever de cumprir com a obrigação acessória, mas de ressarcir ao Estado “os custos e encargos” pela produção do selo. Nesse momento, surgiu o problema proposto: identificar a natureza jurídica do pagamento feito para a obtenção do selo.

Percorrendo as normas constitucionais e legais que disciplinam acerca do sistema tributário e, relacionando-as com os conceitos doutrinários e jurisprudenciais, definiram-se as principais questões que levam ao estudo do IPI e do seu selo de controle, como por exemplo, o conceito de receitas originárias e derivadas, produto industrializado, etc.

Viu-se que, ao tratar do selo de controle e das características que sua arrecadação representa, seria impossível, ao longo do estudo, não relacioná-lo com os princípios constitucionais tributários. Isso por que, além de a Receita Federal cobrar pelo seu fornecimento, para que esse ocorra é necessário que o contribuinte apresente os documentos que comprovem o pagamento do IPI, ou seja, aquele produtor, industrial, etc., que estiver em dia com suas obrigações tributárias principais, terá direito à obtenção do selo e, conseqüentemente, colocar o produto em circulação no mercado. Demonstrou-se, dessa forma, evidente violação aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência.

Para resolução do problema central, duas hipóteses foram apresentadas: a natureza tributária do pagamento do selo, classificando-se como uma “taxa” ou sua natureza contratual, qualificando-se como um “preço público”. Durante a pesquisa, constatou-se que as hipóteses não poderiam ser confirmadas por não se adequarem aos conceitos apresentados.

Observou-se que a não confirmação da primeira hipótese deu-se em razão de o tributo da espécie taxa estar intimamente relacionado ao princípio da estrita legalidade tributária. Essa prescreve que a lei, além de ser produzida através do

exercício da função típica, desempenhada pelo Poder Legislativo, deve possuir um conteúdo específico, segundo a disciplina tributária. Por conseguinte, o instrumento normativo, o Decreto-lei nº 1.437/75, responsável pela exação instituída em razão do fornecimento do selo, para justificar a criação de um novo tributo, deveria revestir-se das condições legais impostas pela Constituição Federal. Então, não basta que tenha “força de lei” para apresentar uma natureza tributária, o pagamento pelo selo de controle, deveria fundar-se em lei em sentido estrito.

Na persecução de um resultado, analisaram-se as principais características do preço público, entre elas, seu caráter voluntário. Isso por que, ele deriva da obrigação contratual assumida pelo particular frente ao Estado e essa relação será regida pelo direito privado. Em contrapartida, o pagamento pelo selo de controle possui um caráter compulsório, visto derivar-se de uma norma impositiva que obriga o contribuinte a determinada conduta, não podendo ser classificado, portanto, como preço público (segunda hipótese).

É inegável que a proposta desta pesquisa era definir a base normativa da qual se origina a natureza do pagamento pelo selo de controle. Conforme bastante discutido, as hipóteses levantadas não puderam ser confirmadas em vista da exação instituída não apresentar elementos necessários à adequação como taxa ou preço público. Não obstante, restava ao estudo demonstrar a natureza jurídica de obrigação tributária acessória da qual se reveste o ato de selar (puro e simples, sem necessidade de remuneração).

A justificativa pela criação de um selo de controle pela Lei nº 4.502/64, foi de que a Receita Federal do Brasil precisava aumentar a sua fiscalização sobre a arrecadação do IPI. Dessa necessidade, surgiu a obrigação acessória de apor o selo em determinados produtos industrializados. Como instrumento capaz de facilitar o cumprimento da obrigação principal, a acessória tem seu fato gerador na imposição de prática ou abstenção de ato, tal qual na conduta de comprovar o recolhimento do IPI e proceder à selagem.

Comprovou-se tratar de obrigação acessória o uso do selo, embora não se tenha determinado a natureza pelo seu pagamento. Esta pesquisa poderia finalizar-se neste ponto, visto não comprovadas as hipóteses apresentadas, mas tão somente a demonstração da obrigação acessória. Porém, ainda que somente isso restasse verificado, ainda existiria um “custo” a ser suportado pelo contribuinte quando do cumprimento da obrigação acessória. Na introdução deste trabalho foi

abordada a importância social deste tema e da ação direta que a cobrança pelo fornecimento do selo exerce sobre a dinâmica empresarial, razão pela qual se fez necessário conceder ao leitor a oportunidade de desenvolver um raciocínio nesse sentido.

Então, diante de todas as investigações produzidas, restou oportuno apreciar o posicionamento jurisprudencial acerca do tema. Assim, foram analisados em conjunto dois acórdãos proferidos em sede de Recurso Especial, pelo Superior Tribunal de Justiça. Ambos conferem legitimidade à exação instituída pelo Decreto-lei nº 1.437/75.

Conforme disposto no desenvolvimento desta pesquisa, dos votos proferidos pelos Ministros Luiz Fux e Teori Zavascki, ratificou-se o entendimento de que o pagamento pelo selo de controle não se trata de taxa nem de preço público, mas tão somente de um custo originado pelo cumprimento da obrigação tributária acessória. Esse custo, a ser suportado pelo contribuinte, é perfeitamente possível, visto que, mesmo de maneira indireta, esse tipo de obrigação pode apresentar essa característica pecuniária.

A ab-rogação tácita operada pelo Decreto-lei nº 1.437/75 sobre a então gratuidade no fornecimento do selo, conferida pela Lei nº 4.502/64, foi perfeitamente legítima, posto ser permitido pelo Código Tributário Nacional que a legislação tributária regule as normas relativas às obrigações tributária acessórias, matéria retirada do campo da estrita legalidade pelo artigo 97 do Código supracitado.

Assim, finalizou-se com a análise desses pareceres pelo Superior Tribunal de Justiça, que entendeu ser possível o pagamento pelo fornecimento do selo. Ressalte-se que a intenção dessa abordagem não foi criar uma nova hipótese ao problema, mas exibir o raciocínio jurisprudencial no que diz respeito a este tema monográfico. Por conseguinte, restou claro que, ao final, a solução para o problema suscitado por esta pesquisa inclinou-se a essa inteligência jurisprudencial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAÚJO, Carlos. *Selo de IPI nos vinhos: um retrocesso no comércio exterior*. [21 de abril de 2010]. Comexblog. Disponível em: <<http://www.comexblog.com.br/importacao/selo-de-ipi-nos-vinhos-um-retrocesso-no-comercio-exterior>>. Acesso em 21 jan. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16 ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BORBA, Fernanda Estima. O tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte em face do IPI in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010.

BRASIL. *Constituição (1934) Constituição da República dos Estados Unidos*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm> Acesso em 01 mai. 2013.

BRASIL. *Constituição (1937) Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm> Acesso em: 02 mai. 2013.

BRASIL. *Constituição (1946) Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Art. 15, inciso II. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm> Acesso em 02 mai. 2013.

BRASIL. *Constituição (1946) Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em 03 mai. 2013.

BRASIL. *Constituição (1967) Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em 21 abr. de 2013.

BRASIL. *Constituição (1988) Constituição da República Federativa*. In: Vade Mecum: acadêmico forense. 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010.

BRASIL. *Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 23 mai. 2013.

BRASIL. *Decreto nº 7.660 de 23 de dezembro 2011. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm> Acesso em 14 abr. 2013

BRASIL. *Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.* In: *Vade Mecum: acadêmico forense.* 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 34 de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10034.htm>. Acesso em 23 de abr. 2013.

BRASIL. *Instrução Normativa da Secretaria da Receita da Receita Federal nº 73 de 31 de agosto de 2001. Dispõe sobre o registro especial a que estão sujeitos os produtores, engarrafadores, as cooperativas de produtores, os estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores de bebidas alcoólicas e sobre o selo de controle a que estão sujeitos esses produtos, e dá outras providências.* Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?&visao=original&idAto=14248>> Acesso em 11 jun. 2013

BRASIL. *Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm#art46>. Acesso em 25 jun. 2013.

BRASIL. *Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.* In: *Vade Mecum: acadêmico forense.* 11 ed. São Paulo: Rideel, 2010.

BRASIL. *Lei nº 10.637/02 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm> Acesso em 03 mai. 2013

BRASIL. Subchefia para assuntos jurídicos. Casa civil da presidência da república. *Decretos-leis.* Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/decretos-leis>> Acesso em 10 jun. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Ausência de lesão grave*. AgRg na SS 2537/DF, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro Presidente do STJ, Corte Especial, julgado em 18/04/2012, DJe 14/05/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201102997792&dt_publicacao=14/05/2012> Acesso em 10 jun. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Obtenção de selos de controle. Débitos com a Fazenda Pública*. REsp 315336/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 22/05/2001, DJ 20/08/2001, p. 391. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200100376797&dt_publicacao=20/08/2001> Acesso em: 24 de abr. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Selo de controle. Natureza jurídica. Obrigação acessória*. REsp 836277/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 05/06/2007, DJ 20/09/2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200600528637&dt_publicacao=20/09/2007> Acesso em 14 jun. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Selos de controle. Gratuidade*. REsp 881.528/PB, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 06/05/2008, DJe 18/06/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601948620&dt_publicacao=18/06/2008> Acesso em 14 jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Selo de controle do IPI. Ressarcimento. Estipulação dos critérios de cobrança pelo Ministro da Fazenda. Art. 3º do Decreto-lei 1.347/1975. Insubsistência da delegação após advento da nova ordem constitucional art. 25 do ADCT*. RE 435278 AgR, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 06/03/2012, Acórdão eletrônico DJe-057 Divulg. 19-03-2012 Public. 20-03-2012. p. 4. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1830781>> Acesso em 23 abr. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. *Taxa de conservação rodoviária, fato gerador, aquisição, combustível líquido*. ADI n. 447/DF, Min. Relator Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, julgado em 05 de junho de 1991, DJ 05-03-1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=447&classe=ADI&codigocodigo=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 23 abr. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. *Adicional de tarifa portuária*. RE 209365, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 04/03/1999, DJ 07-12-2000 p. 10-11. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=242239>> Acesso em 09 jun. 2013

BRASIL. Tribunal Regional Federal. *Negação de aquisição de selos indispensáveis ao exercício das atividades da impetrante. Sanção repudiada pela ordem jurídica*. Processo: 200181000101254, REO83353/CE, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Quarta Turma, Julgamento: 15/06/2004, Publicação: DJ 30/07/2004. Disponível em:

<http://www.trf5.jus.br/archive/2004/10/200181000101254_20041019.pdf> Acesso em 24 abr. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COPELLO, Marcelo. *O outro lado do selo*. Entrevista. Disponível em:

<<http://www.enoeventos.com.br/colunistas/marcelo/marcelo060.htm>>. Acesso em 21 jan. 2013.

CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico nova fronteira da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FADEL, Weber José Lucas. O selo de controle do IPI: uma abordagem acerca da natureza constitucional de sua cobrança, à luz da justiça fiscal e social in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

HARADA, Kiyoschi. *Natureza ex lege do tributo*. Artigo. [julho de 2005]. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7055/natureza-ex-lege-do-tributo>> Acesso em 04 jun. 2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1994.

JURISWAY. *Vincular emissão ao pagamento de débito é ilegal*. [20 de setembro de 2010]. Disponível em: < <http://jurisway.jusbrasil.com.br/noticias/2382186/vincular-emissao-ao-pagamento-de-debito-e-ilegal>> Acesso em 23 de abr. de 2013.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 15 ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. O IPI e a importação de produtos industrializados in *Revista dialética de direito tributário*. 69 ed. – São Paulo: 2001

PAWLOW, Francisco. *et.al.*, Seletividade da tabela de incidência do IPI in *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Org. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

PUIG, Flávio. Da inconstitucionalidade do selo de controle do IPI in *Revista dialética de direito tributário*. 74 ed. São Paulo: 2001.