

# JUSTIÇA CIDADANIA &

CONSTITUIÇÃO  
REPUBLICA FEDERAL DO BRASIL

ISSN 1807-779X  
9 771807 779000 0 00843  
Edição 88 - Novembro de 2007  
R\$ 16,90



MINISTRA ELIANA CALMON:

**"PIS E COFINS,  
CONTRIBUIÇÕES INJUSTAS"**

**Editorial: O CRISTO MUTILADO**

# NATUREZA JURÍDICA DO RESSARCIMENTO DE CUSTOS E ENCARGOS ADVINDOS DA IMPRESSÃO DO SELO ESPECIAL DE CONTROLE DO IPI

Gustavo Soares Aguiar

Analista Judiciário do STJ

## Introdução

A aplicação do selo especial de controle em determinados produtos é medida cuja origem remonta à Lei 4.502/64, que dispunha sobre o imposto de consumo, tributo criado pela Constituição Federal de 1934 e hoje denominado imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 153, IV, da CF/88).

Segundo o CTN, mais precisamente em seu art. 46, esse imposto tem por fato gerador, conforme o caso, o desembaraço aduaneiro, a saída do estabelecimento ou a arrematação de produtos industrializados, que são artigos submetidos a “...qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo”.

Em vista disso, até mesmo para garantir a efetividade do recolhimento da exação, instituíram-se mecanismos de controle quantitativo desses produtos, dentre os quais se destaca a selagem, objeto de análise desse estudo, que se inicia com o exame do art. 46, *caput* e § 1º, da Lei 4.502/64, abaixo transcrito:

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

§ 1º. O selo especial de que trata este artigo será de emissão oficial e sua distribuição aos contribuintes será feita gratuitamente, mediante as cautelas e formalidades que o regulamento estabelecer.”

Atendidas as disposições regulamentares, a distribuição dos selos fazia-se gratuitamente no início. Entretanto, com o advento do Decreto-lei 1.437/75, tornou-se possível a provisão onerosa desses impressos, pois se passou a admitir a arrecadação de valores a título de “ressarcimento de custos e demais encargos”. Assim ficou definida a questão:

“Art. 3º. O Ministro da Fazenda poderá determinar que 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 4.502, de 30 de novembro de 1964, com os parágrafos que lhe foram acrescidos pela alteração 12ª do artigo 2º do Decreto-lei 34, de 18 de novembro de 1966.”

O Decreto 4.544/2002, que atualmente regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IPI, segue essa orientação (art. 237), mas acrescenta em seu art. 223 que os produtos submetidos à selagem estarão relacionados em ato do Secretário da Receita Federal, “que poderá restringir a exigência a casos específicos, bem assim dispensar ou vedar o uso do selo (Lei 4.502, de 1964, art. 46)”.

Os selos, também por força do RIPI, serão confeccionados pela Casa da Moeda do Brasil – CMB –, que se encarregará de sua distribuição às repartições da Secretaria da Receita Federal (art. 227). Essas últimas, por sua vez, entregarão os selos aos fabricantes, importadores, adquirentes em licitação e comerciantes de acordo com as regras de fornecimento definidas na mesma norma.

Estabelecidas essas considerações, passa-se a discutir a natureza jurídica do dever de se apor o selo de controle do IPI em determinadas mercadorias.

## Selagem de produtos industrializados: obrigação acessória

A selagem, já se disse, funciona como instrumento de controle quantitativo de produtos industrializados. Isso ocorre porque, com a exigência de se apor o selo singularmente em cada mercadoria fabricada, importada, adquirida ou comercializada, permite-se ao Fisco a exata apuração do número de artigos submetidos à tributação e, conseqüentemente, viabiliza-se o correto cômputo do imposto devido.

Vê-se, com isso, que a selagem de produtos industrializados realiza-se em função de um determinado propósito: garantir a efetividade da arrecadação do IPI.

Tal aspecto, de pronto, denuncia a natureza jurídica da imposição, que tem completa simetria com o conceito descrito no art. 113, § 2º, do CTN, relativo à obrigação acessória. Tem-se, na espécie, uma prestação positiva estabelecida pela lei no interesse da arrecadação de tributo.

Essa circunstância, atente-se, não passou despercebida pelo legislador pátrio, que, na Lei 4.502/64, inseriu o capítulo “Da Rotulagem, Marcação e Controle dos Produtos” no título “Das Obrigações Acessórias”.

A estampilha de produtos industrializados, portanto, está compreendida na categoria das obrigações acessórias, as quais, nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior...

“São deveres instrumentais, ou como preferimos, deveres de polícia fiscal, que possibilitam o controle, pela Administração, do cumprimento das obrigações tributárias principais pelos contribuintes. São deveres que circundam a obrigação tributária e se prestam a possibilitar a realização do interesse público ‘tributação’”.<sup>1</sup>

Então, consiste a obrigação examinada em uma manifestação do poder de polícia fiscal, poder esse que se exerce para o fim de se assegurar a justa, suficiente e regular arrecadação de recursos para o Estado. Essa noção ficou bem delineada nas judiciosas considerações de Batista Júnior, que abaixo se transcreve:

“Como sabemos, o Poder Tributário não vem desacompanhado de um complexo de poderes à disposição da pessoa política tributante, capaz de possibilitar a imposição de deveres aos particulares, com o fim de conseguir o adequado fluxo de recursos para os cofres públicos.

Nesse complexo de poderes, compreendem-se os poderes do Estado-Legislator – que se manifestam na criação das chamadas “obrigações acessórias”, por exemplo – e os Poderes do Estado-Administração, como nas funções fiscalizadoras e arrecadadoras – Poder de Polícia Administrativa Fiscal.

Embora a doutrina englobe o poder de “instituir” tributos e este complexo de poderes no termo Poder Tributário, este se apresenta com características bem distintas do Poder de Polícia Fiscal.

Fixemos, inicialmente, a idéia do que podemos chamar de Poder de Polícia Fiscal: poder de limitar liberdades dos indivíduos, de forma a assegurar



Foto: Sandra Fado/STJ

o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos.

Como já frisamos, a tributação é a contraface da prestação de um benefício à coletividade, portanto, a idéia do tributo está, necessariamente, associada à realização do bem comum, ao interesse público. E, nesse sentido, as idéias de fluxo de recursos e de interesse público se misturam e se completam de forma inseparável.”<sup>2</sup>

Definido que a determinação de se apor o selo de controle do IPI consiste em uma obrigação tributária acessória, cumpre agora se perquirir a respeito da natureza jurídica do pagamento efetuado a título de “ressarcimento de custo e demais encargos” pela confecção dos selos previstos na Lei 4.502/64.

### Natureza jurídica do pagamento efetuado a título de ressarcimento de custo e demais encargos

O dever de selagem, como obrigação acessória que é, não tem conteúdo patrimonial em si, porque, com a imposição, não se pretende obter recursos financeiros para o Estado, mas apenas garantir a efetividade da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados.

A medida, entretanto, impõe um gasto ao sujeito passivo, porque, com o fundamento de se ressarcir os custos e encargos experimentados com a feitura dos selos de controle, exige-se o pagamento de valores em razão da aquisição desses documentos fiscais.

A existência de um custo relativo ao exercício de uma obrigação acessória não causa qualquer estranheza, pois, como bem anotou Roque Antonio Carraza:

“De regra, para cumprir seus deveres instrumentais, o contribuinte, ou o terceiro a ele ligado, precisa mobilizar pessoal, efetuar gastos (adquirindo livros, mandando imprimir notas fiscais, etc.), dispor de espaço (para acondicionar as guias de recolhimento, a fim de possibilitar, aos agentes do Fisco, o exame da documentação, etc.), contratar mão-de-obra especializada (contadores, advogados, economistas, etc.) e assim por diante. Tais providências demandam, indubitavelmente, tempo e dinheiro.”<sup>3</sup>

Os aludidos gastos, que são revertidos em favor do Estado, ingressam nos cofres públicos de maneira definitiva e, por isso, constituem espécie de receita pública – entrada de dinheiro não sujeita à condição devolutiva ou à baixa patrimonial correspondente, que se incorpora permanentemente ao patrimônio público como elemento novo.<sup>4</sup>

As receitas públicas, leciona Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, podem ser derivadas ou originárias.

“Receitas originárias são as auferidas pelo Estado em decorrência da exploração do seu próprio patrimônio, agindo sem exercer o seu poder de soberania, não havendo, pois, obrigatoriedade no seu pagamento pelo particular, sendo, portanto, receitas voluntárias e contratuais de direito privado (receitas patrimoniais).

Ricardo Lobo Torres leciona que as receitas originárias compreendem os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais. O referido jurista assim explica as referidas receitas: a) preço público ou tarifa significam ‘o ingresso não-tributário devido ao Estado Administrativo Intervencionista como contraprestação por benefício recebido’; b)

compensação financeira corresponde à participação dos Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos da administração direta da União no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação econômica por essa exploração (CF, art. 20, § 1º), sendo a compensação financeira regulada pela Lei nº 7.990, de 28.12.89; c) ingresso comercial é o proveniente da exploração de monopólios e da manutenção de empresas estatais e também da exploração do negócio de loterias. (...)

Receitas derivadas são as provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos particulares, impostas coercitivamente aos cidadãos, constituindo receitas obrigatórias, de direito público. Tais receitas decorrem de atividades financeiras que o Estado desempenha investido de sua soberania, sendo, portanto, receitas legais. As receitas derivadas compreendem os tributos e as multas, fiscais ou não.”<sup>5</sup>

O traço distintivo dessas duas classes de receitas é, indubitavelmente, a aplicação ou não, na sua cobrança, do poder de soberania do Estado, porque, em uma hipótese, o dever de pagar exsurge de obrigação voluntariamente assumida, ao passo que, na outra, o recolhimento de valores decorre de imposição legal.

No caso em análise, tem-se que o “ressarcimento de custo e demais encargos” é condição para a aquisição dos selos de controle do IPI, impressos sem os quais não pode o fabricante, importador, adquirente ou comerciante exercer a sua atividade.

A compra do documento fiscal não é, portanto, uma faculdade do contribuinte, mas uma obrigação imposta por lei – art. 3º do Decreto-lei 1.437/75 –, porque, para se realizar determinadas operações com produtos industrializados, não se pode abrir mão da utilização dos selos oficiais.

Com isso, conclui-se não se tratar de receita originária o pagamento devido em razão da impressão das estampilhas, estando excluída dessa investigação, desde já, a possibilidade de se tratar a exigência de preço público (tarifa), compensação financeira ou ingresso comercial.

Assim, restam para exame apenas as aludidas receitas derivadas, que se subdividem em tributos e multas.

Tributo, diz o art. 3º do CTN, “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”. Multa, por outro lado, é a referida “sanção de ato ilícito” a que o tributo não pode corresponder.

Caso se admita que a contraprestação pela confecção dos selos de controle não equivale a uma pena advinda da realização de conduta legalmente proibida, há de se deduzir

que a remuneração em análise apenas se identifica com a noção de tributo ou, mais propriamente, com uma de suas espécies: imposto, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuição especial e taxa.

Considerando-se que, para justificar a cobrança da quantia equivalente ao “ressarcimento de custos e demais encargos”, deve o Estado realizar uma atividade específica em relação ao contribuinte – “fornecimento do selo especial a que se refere o art. 46 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964” (art. 3º do Decreto-lei 1.437/75) –, não se pode falar em imposto, porque essa é uma modalidade de tributo não-vinculado (art. 16 do CTN).

Não cabe alusão, outrossim, à contribuição de melhoria, visto que não procede o pagamento analisado de valorização imobiliária decorrente de obra pública (art. 145, III, da CF/88), tampouco ao empréstimo compulsório, pois não destina a quantia ao atendimento de despesa extraordinária originada de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou ao custeio de investimento de caráter urgente e relevante interesse nacional (art. 148, I e II, da CF/88).

Também não se pode admitir referência às contribuições especiais – contribuições sociais, contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) –, porquanto não serve a arrecadação do “ressarcimento de custo e demais encargos” como instrumento de atuação na área social, econômica ou corporativa (art. 149 da CF/88), nem como fonte de custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF/88).

A cobrança, todavia, toma o caráter de taxa, tributo que, nos termos do art. 77 do CTN, pode ser cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição.

Observa-se que o mencionado “ressarcimento de custos e demais encargos”, uma prestação pecuniária compulsória em moeda instituída pelo art. 3º do Decreto-lei 1.437/75, é devido em razão do “fornecimento do selo especial a que se refere o artigo 46 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964”, ou, em outras palavras, legitima-se como contraprestação ao oferecimento de uma utilidade material.

Essa utilidade material é o selo de controle do IPI, documento fiscal que, por força do art. 46 da Lei 4.502/64, deve ser apostado a todo produto indicado pelo órgão competente do Ministério da Fazenda e cujo fornecimento, desde a vigência do Decreto-lei 1.437/75, deve ser oneroso.

Sua emissão, dispõe também o art. 46 da Lei 4.502/64 em seu § 1º, deve ser oficial, daí porque, presentemente, a Casa da Moeda do Brasil, empresa pública atuante no mercado de produtos gráficos de segurança, encarrega-se de sua confecção (art. 227 do RIPI).

Ora, caso se tenha uma atividade material que, por força de lei, deve ser desempenhada pelo Estado e, conseqüentemente,

submete-se a regras de direito administrativo, fala-se aqui de serviço público, expressão que assim foi conceituada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

“(…) toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público.”<sup>6</sup>

A definição exposta é resultado da conjugação de três elementos: subjetivo, formal e material. O primeiro deles, denominado subjetivo, impõe-se porque o serviço público é incumbência do Estado, que o cria por lei e o presta direta ou indiretamente (concessão ou permissão – art. 175 da CF); o segundo, formal, refere-se ao fato de que a atividade é submetida, total ou parcialmente, ao Direito Administrativo; e, por fim, o material, que identifica prestações cujo objetivo é o atendimento de necessidades de interesse público.

A produção oficial dos selos especiais do IPI certamente atende à necessidade de fabricantes, importadores, adquirentes e comerciantes que dependem da aposição das estampilhas para, de modo regular, desempenhar seu ofício. Em outra perspectiva, porém, realiza-se no interesse de toda a coletividade, porque aumenta a segurança do procedimento, dificultando a ocorrência de fraudes e falsificações e proporcionando maior controle.

Não se pode esquecer, afinal, que a compra dos selos, ao possibilitar o cumprimento de uma obrigação tributária acessória, garante melhor resultado na arrecadação do IPI, imposto que, como todos os outros, constitui receita do Estado e se presta a custear os gastos públicos em geral, tais como as despesas com saúde, educação, segurança e outras.

Esclareça-se que essa finalidade de satisfação do interesse público não possibilitaria o reconhecimento da manufatura de estampilhas como exercício do poder de polícia. Atos dessa natureza, explica o art. 78, *caput*, do CTN, devem constituir limite ou disciplina de um direito, interesse ou liberdade, aspectos que não se identificam na impressão e distribuição onerosa de documentos fiscais, simples atividades materiais. A manifestação do poder de polícia, já comentado em tópico anterior, está presente na obrigação de se apor o selo especial em determinados produtos industrializados, mas não na obrigação de se pagar pelo fornecimento das estampilhas.

Aqui se atinge um ponto importante dessa investigação: distingue-se a exigência de selagem de produtos cujo controle quantitativo seja necessário, uma obrigação tributária acessória, da imposição de pagamento pelo serviço de impressão dos selos, uma nova obrigação tributária principal, distinta da do recolhimento do IPI, concretizada na modalidade de taxa.

Situação semelhante é a que se dá com o documento de nota fiscal. Para alguns contribuintes, como obrigação tributária acessória, estabelece-se a ordem de emitir nota fiscal. Dessa determinação, decorre a necessidade de aquisição dos respectivos boletos, que, tal como os selos, devem ter seus custos ressarcidos.

A peculiaridade reside na circunstância de que os boletos de

	<b>OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL</b>	<b>OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA</b>	<b>DOCUMENTO FISCAL DECORRENTE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA</b>	<b>ENTIDADE RESPONSÁVEL PELA IMPRESSÃO DO DOCUMENTO FISCAL</b>	<b>PAGAMENTO RELATIVO À IMPRESSÃO DO DOCUMENTO FISCAL</b>
<b>NOTA FISCAL</b>	Recolhimento de tributo	Emitir nota fiscal	Nota fiscal	Estabelecimentos gráficos particulares	Preço (privado)
<b>SELO DE CONTROLE DO IPI</b>		Apor selo especial em determinados produtos	Selo especial	Estado, por meio da Casa da Moeda do Brasil	Taxa

notas fiscais são confeccionados por estabelecimentos gráficos particulares, os quais se encarregam de sua impressão mediante prévia autorização do órgão competente. Em retribuição a esse serviço, paga-se o preço, quantia que engloba as despesas de produção e a expectativa de lucro do empresário.

No caso dos selos, por opção política do legislador, que se orienta por razões de segurança e conveniência, quem se ocupa de sua elaboração é o próprio Estado, por meio da Casa da Moeda do Brasil – CMB. Como contraprestação pela realização do serviço, paga-se a taxa, tributo que se destina a ressarcir os custos e encargos do processo fabril.

Os pontos de identidade e dissimilaridade existentes entre as duas espécies ficam bem destacados no quadro acima.

Então, no “ressarcimento de custos e demais encargos”, tem-se um tributo devido em razão do “fornecimento do selo especial a que se refere o artigo 46 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964”, um serviço público de utilização efetiva prestado ao contribuinte que, além disso:

- a) é específico, pois congrega meios materiais, pessoal e organização<sup>7</sup> ou, em outras palavras, é destacado pelo Estado do conjunto de suas tarefas e dele exige aparelhamento para a sua execução<sup>8</sup> – já que se cria e se mantém estrutura especializada na fabricação

e distribuição dos selos;

- b) é divisível, visto que admite a identificação de cada contribuinte-usuário e a medida de sua utilização<sup>9</sup> – porquanto os selos somente são fornecidos aos estabelecimentos e pessoas que os requerem, se atendidas as condições para tanto e mediante o pagamento das unidades que se recebe.

Trata-se o pagamento, portanto, de uma taxa.

#### Conclusão

O dever de apor o selo de controle em determinados produtos industrializados, exigência instituída pelo art. 46 da Lei 4.502/64, é obrigação tributária acessória estabelecida no interesse da arrecadação do IPI. O cumprimento dessa obrigação impõe a compra das referidas estampilhas, que são produzidas pela Casa da Moeda do Brasil e distribuídas pelas repartições da Secretaria da Receita Federal mediante o pagamento de taxa. Esse tributo, na hipótese, remunera o Estado pela prestação de um serviço público.

Assim, não se confundem as obrigações de recolhimento do IPI, de aposição do selo especial em determinados produtos industrializados e de pagamento pela atividade de impressão do documento fiscal.

#### NOTAS:

<sup>1</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O poder de polícia fiscal. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p.184.

<sup>2</sup> Idem, ibidem, p. 184.

<sup>3</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.332.

<sup>4</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 50.

<sup>5</sup> Idem, ibidem, p. 59-60.

<sup>6</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Direito Administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 99.

<sup>7</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello apud BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 565.

<sup>8</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 34.

<sup>9</sup> BALEEIRO, ibidem.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O poder de polícia fiscal. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Direito Administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.