## *TAXA — PODER DE POLÍCIA — SELO DE CONTROLE*

*— O selo de controle obrigatoriamente aposto em unidades de aguardente de cana representa taxa de fiscalização imposta pela União no exercício do poder de polícia.*

*— O valor dessa taxa federal não pode ser incluída na base de cálculo do ICM.*

PARECER

— Qual a natureza jurídico-tributária do Selo de Controle da produção, do consumo e do IPI?

— A taxa de fiscalização federal pode ser base de cálculo do ICM?

— Origem norte-americana da taxa em razão do poder de polícia.

— Vedação de incidência do imposto estadual sobre taxa de fiscalização federal. Jurisprudência do STF.

— A questão na Constituição, CTN e no texto da legislação paulista do ICM.

O *nobile officium* do verdadeiro funcionário fiscal.

— No caso, nem o imposto seletivo, nem a taxa de fiscalização são receitas, custos de produção ou vantagens da empresa, contribuinte de direito, porém receita da União e ônus financeiro do consumidor final. A empresa é coletora gratuita, por obrigação fiscal acessória e não principal.

— O destaque do tributo seletivo na Suíça.

— A ilegalidade da exigência fiscal e os mandados de segurança contra a coação ilegítima.

CONSULTA

As consulentes são fabricantes de aguardente de cana, simples, tributada pelo IPI sobre o preço de venda (Decreto federal nº 83 263, de 9.3.79 e alterações). Para efeito de controle da produção e do consumo nacionais, como para fiscalização e controle do próprio IPI, o Governo federal criou um *selo de controle.*

Como se vê, pelos Decretos-leis n.os 1 437, de 17.12.75, 1 593, de 21.12.77, Portaria Ministerial nº 282, de 15.5.78, e Instrução Normativa do SRF nº 16, de 9.3.79, a União instituiu e passou a exigir a partir de 30 de abril de 1979 a aposição de um selo de controle em cada unidade de certos produtos industrializados, dentre os quais os fabricados pelas consulentes que são obrigadas, não só a adquirir os respectivos selos de acordo *com as taxas fixadas*, mas aplicá-los em cada recipiente.

Por sua vez, o Fisco estadual está exigindo que o *quantum* desse selo de controle seja incluído na *base de cálculo* do ICM para efeito de incidência e pagamento desse imposto estadual sobre o valor do selo, isto é, da arrecadação federal.

As consulentes vêm solicitar a V. Ex.ª o estudo dessa exigência estadual e de acordo com sua convicção, se possível, responder às perguntas que assim formulam:

1. Qual a natureza jurídica desse Selo de Controle?

2. Pode o Fisco estadual fazer incidir e cobrar ICM sobre o valor do Selo de Controle federal?

3. No caso de ser indevido o imposto estadual, quais as providências administrativas e/ou judiciárias cabíveis para que as consulentes não sejam coagidas a pagar essa segunda ou sobreposta cobrança sobre aquela arrecadação que, apenas como contribuintes de direito, as consulentes efetuam para a União?

PARECER

1.1 Sem sombra de dúvida, por sua *denominação* (*nomina cum rebus consentiant*

— os nomes devem concordar com os significados), o selo de controle tem a natureza jurídico-tributária e é uma taxa de fiscalização ou inspeção federal, classificada pela Constituição vigente dentro das "taxas arrecadadas em razão do poder de polícia" e do poder de tributar da União (veja Constituição Federal, arts. 18, II; 8º, XVII, *d* e 21, V).

Que é uma taxa de fiscalização ou decorrente do poder de polícia, isto é, de regular, fiscalizar e tributar privativos da União, está expressamente repetido no texto da legislação federal, pois o Decreto nº 83 263, de 9.3.1979, consolidando a legislação do IPI, no título III: "Das Obrigações Acessórias", incluiu dentro destas o capítulo II: "Do Selo de Controle", com toda a disciplina de *taxa de fiscalização* da saída de produtos industrializados. (Apenas para afastar engano de quem possa supor que o selo de controle, ao invés de *taxa*, seria *preço público*, basta dizer que é taxa porque a sua aquisição e aplicação são compulsórias, sob severas penalidades (RIPI, arts. 167, 168, 173), enquanto que, se fosse preço público, seria um selo de uso facultativo como o do correio.

Neste sentido veja-se nosso parecer publicado de p. 161 a 178, no v. 2 do livro *Direito tributário aplicado e comparado* (Rio de Janeiro, Forense, 1977), que foi juntado e nominalmente acolhido nos autos do processo do Mandado de Segurança nº 83 818 — RS e concedido unanimemente pelo Tribunal Pleno do TFR, o qual tem a seguinte ementa: "Fiscalização do comércio de fertilizantes. Ilegitimidade do estabelecimento de preço público como forma de remuneração desse serviço, *cuja natureza compulsória* indica *a qualificação do exercício do poder de polícia*, e de serviços remuneráveis por meio de *taxa*, segundo o seu conceito tributário. Inconstitucionalidade das normas pertinentes — art. 8º da Lei nº 6 138/74, art. 66 do Decreto nº 75 583/75, e da Portaria MA-393/75."), isto é, fiscalização da produção, consumo e pagamento do IPI, nestes claros e expressos termos:

Art. 156. Apuradas diferenças no estoque do selo, caracterizam-se, nas quantidades correspondentes (Decreto-lei nº 34/66, art. 2º, § 12 *a*):

I — a falta, como saída de produtos selados sem emissão de nota fiscal;

II — o excesso, como saída de produtos sem aplicação do selo.

É sabido em doutrina, como em face da legislação comparada, que a estruturação precisa e a distinção destacada da *taxa* cobrada apenas com base no exercício do poder de polícia (que não é contraprestacional) e da *taxa* por utilização de serviço público (que é contraprestacional) foram feitas pela reforma tributária nacional (Constituição Federal, art. 18, II e CTN art. 77) tendo como fonte a completa elaboração da doutrina e jurisprudência dos EUA. Para não citarmos em demasia, basta constatar que já no célebre tratado de Thomas Cooley (*A treatise on the law of taxation*. 3. ed. Chicago, Callaghan, 1903. v. 2.), tanto doutrinariamente, como compendiando a jurisprudência, o grande mestre qualificou-as no capítulo XIX, sob o título *Tributos decorrentes do poder de polícia (Taxes under the power of police)*, deixando especificamente respondido que "as taxas de fiscalização (ou inspeção) são decorrentes do poder de polícia e portanto não são impostos." (p. 1125 e 1148). Veja acórdãos nota 13.

1.2 Se o selo de controle é o meio ou veículo de arrecadação da taxa de fiscalização federal e prova do controle e manifestação do exercício do poder de polícia federal, como poderia o estado-membro fazer incidir, sobre *o quantum* dessa arrecadação *pertencente à União* e símbolo, presença ou exercício da inspeção federal, um imposto estadual com a natureza de *sobretaxa* e *sobreposição*, isto é, como outra arrecadação, sem que ele estado-membro tenha, exerça ou possa se sobrepor a esse exercício de poder de polícia sobre a produção e consumo nacionais e de fiscalização do IPI, exclusivos da União?

É óbvio que o estado-membro, no sistema federativo, não só não pode sobrepor-se à competência tributária privativa da União, como muito menos invadir área específica do exercício regular do poder de polícia ou de fiscalização desta e mais ainda, com a conse-

qüência de ferir direitos individuais dos contribuintes, que ficariam sujeitos a ilegítima *bitributação*. Verdadeira teratologia fiscal: imposto estadual sobre taxa federal de fiscalização privativa da União, enfim sobre renda da União que não constitui receita nem despesa ou vantagem particular da empresa.

Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, no acórdão do RE 68 969-SP, especificamente condenando o Fisco paulista em igual e desmedida pretensão, "... o cerne do problema residirá sempre na proclamação do veto da incidência do imposto estadual sobre taxa federal."

1.3 As 1.ª e 2.ª consultas formuladas, quanto ao mérito, estão acima respondidas e de tal forma é no caso o abuso de poder da autoridade fiscal e a flagrante ilegalidade da pretensão que está ela ferindo ou ameaçando direito líquido e certo das ora consulentes. Estas poderão impetrar mandado de segurança preventivo ou repressivo, conforme o caso, pois em face de julgados do STF, a pretensão fiscal é *renitente* e fatalmente a administração tributária será novamente condenada.

1.4 Em face desse estado de ameaça ou de lesão a direito líquido e certo e, de outro lado, não podendo se admitir que a administração queira continuar agindo em prejuízo da própria Fazenda Pública; em prejuízo da produção e do desenvolvimento econômico e acarretar o assoberbamento do Poder Judiciário; dentro da harmonia que deve sempre ser tentada entre fisco e contribuinte, somos previamente de opinião que as consulentes devem, através de seu órgão de classe, por meio de consulta ou representação, levar o fato e os fundamentos jurídicos ao conhecimento da alta administração fiscal, pleiteando seja expedido ato no sentido de ser suspensa ou declarada incabível essa exigência.

1.5 Para maior elucidação, passaremos a explicitar, com base nos textos da lei, da doutrina e da jurisprudência por que essa pretensão da administração fiscal paulista constitui manifesto erro e por que a exigência se configura como sabida ilegalidade, muito próxima do excesso de exação.

*A Constituição, o CTN e a Legislação Ordinária Federal e Estadual*

2.1 Precisamente com o objetivo de impedir, dentro da Federação, que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios possam entrar em conflitos de tributação, invasões de competências, bitributações, multitributações ou verdadeiras guerras tributárias internas, gerando sobreposições fiscais, conhecidas como *overlap* ou *overload* tributário, a Constituição Federal não só estatui uma rígida discriminação das rendas tributárias por meio da partilha, mas até para isso normatizou a *teoria do fato gerador* que é uma tipicidade fechada, de garantias recíprocas ao fisco e ao contribuinte, a serviço da ordem jurídico-econômica da nação.

Todo esse comando constitucional foi estabelecido para que a tributação se realize dentro do respeito mútuo e do sistema, e não como um caos.

2.2 A tributação é um instrumento de arrecadação e de direção do desenvolvimento econômico. Tanto assim é que a reforma constitucional tributária teve até o cuidado de incluir, *dentro da Constituição*, o capítulo "Do Sistema Tributário" e vários outros dispositivos a serviço dessa ordem lógica e racional dos tributos.

2.3 Por que essa ordem ou sistema foi, pela reforma, estruturada e incluída na Constituição Federal?

Exatamente porque, cabendo à Constituição outorgar e limitar os poderes do Estado e sendo o poder tributário sabidamente aquele que mais interfere na esfera econômica dos direitos individuais dos cidadãos, e é, dentre os poderes estatais, um dos mais sujeitos à moléstia leviatânica ou mais suscetível de atingir as raias do excesso de poder como, dentre outros, o do excesso de exação, o do confisco e o tão comum de sobrepor o mero interesse pecuniário ou fiscal ao da Lei e da Justiça, dizíamos, é que levou, com felicidade, o legislador pátrio a hierarquizar as garantias da estruturação de um sistema tributário na Constituição, como verdadeira carta dos direitos do cidadão-contribuinte, de forma que os governos federal, estaduais e municipais, em sua legislação ordinária e

regulamentar, como em todos seus atos administrativos (normativos, judicantes, interpretativos, de fiscalização ou executórios), tenham que obedecer aos parâmetros da Lei Fundamental e das leis complementares da Constituição.

A própria legislação fiscal ordinária federal, estadual ou municipal, a partir da reforma, ficaram submetidas não só à cogência das normas constitucionais do Sistema Tributário, mas da sua explicitação em legislação paraconstitucional ou complementar que é legislação nacional, de elaboração e tramitação especial (Constituição Federal art. 50), pois a Constituição Federal estatuiu:

"Lei complementar estabelecerá *normas gerais* de *direito tributário*, disporá sobre os *conflitos de competência nessa matéria* entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, e regulará *as limitações* constitucionais do *poder de tributar*" (art. 18 § 50).

Essa lei complementar é o CTN com suas alterações.

2.4 Infelizmente, no caso em exame, o Fisco paulista, na ânsia de pretender indevido aumento de sua arrecadação, está não só desobedecendo o sistema mas também ferindo o Direito e a Justiça, pois está atropelando no caso todas essas normas supra-ordenadas para exigir ICM sobre tributação federal, o que configura patente anormalidade jurídica. Não pode o funcionário, na interpretação e aplicação da legislação estadual, contrapor falso interesse pecuniário do Fisco aos princípios basilares do Sistema Tributário. Não é possível que os honrados cofres do estado de São Paulo queiram exigir de seus contribuintes excesso de arrecadação, que não só a legislação nacional e a doutrina, mas até a jurisprudência da Suprema Corte vedam.

2.5 A idéia de que os contribuintes mal-informados ou inconscientes vão pagando o indevido não pode ser admitida no Estado de Direito, não só porque o Estado terá de devolvê-lo com as cominações legais e muito menos em face do *dever de ofício* e sobretudo da moral fiscal, pois a consciência e a nobreza de ofício dos funcionários da Fazenda estão precisamente em orientarem o contribuinte no sentido da *legalidade*, isto é, pagarem o devido e não pagarem o indevido.

2.6 O novo Código Tributário da República Federal da Alemanha, cujo anterior foi fonte para a reforma pátria (veja mensagem nº 373, de 20.8.54, publicada no volume *Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional*. Rio de Janeiro, Min. da Fazenda, 1954, p. 13), dentro dos princípios da sinceridade, civilidade e da moral fiscais, prescreve:

"§ 88 . . . . . .

2. Deve a autoridade fiscal considerar todas as circunstâncias relevantes para o caso concreto, *inclusive quando favoráveis às partes*.

§ 89. Orientação, informação.

Deverá a autoridade fiscal sugerir a apresentação de declarações, o uso de petições ou a retificação de declarações ou petições, quando tiverem sido apresentadas manifestamente incorretas ou omissas, em razão de simples equívoco ou ignorância. Informará, tanto quanto necessário, sobre os direitos e deveres que cabem às partes no processo administrativo" (veja *Novo código tributário alemão*. Rio de Janeiro, São Paulo, Forense/IBDT, 1978. p. 35-36.)

O grande Albert Hensel, comentando iguais disposições no v. 28 da Enciclopédia do direito e da ciência do estado, direito do imposto (Encyklopädie der rechts — und staatswissenschaft — steurrecht. 3. ed. Berlin, Verlag von Julius Springer, 1933), ensina que a autoridade fazendária "...deve tutelar com ardor as *pretensões legítimas* do credor tributário, porém somente as *pretensões legítimas;* a autoridade fiscal não pode pretender o que excede à legalidade. Isto também é aplicável aos casos em que as declarações do contribuinte possam dar ensejo a cobrar mais do que o *quantum* previsto em lei. Em tais casos a autoridade fiscal tem a *obrigação* de apurar os dados fornecidos pela parte contribuinte, ainda que sejam a esta favoráveis (§ 204 II da AO). Se do exame destes dados ou de outros fatos decorrerem dúvidas favoráveis ao contribuinte, a autori-

dade fazendária é obrigada a diligenciar, mesmo prevendo que esses esclarecimentos venham a ser desvantajosos para o fisco.

Precisamente neste particular é que está a *nobreza de função (nobile officium)* do funcionário da Fazenda, qual seja a de também apurar e reconhecer as vantagens concedidas pela lei e que possam ser usufruídas pelos contribuintes que as ignorem ou sejam inexpertos" (p. 148).

2.7 Em outras palavras e tratando especificamente da submissão da Administração Pública à ordem jurídica, o notável jurista pátrio, ex-Ministro da Justiça e ex-Desembargador Miguel Seabra Fagundes, também ensina:

"Todas as atividades da Administração Pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade. O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não basta que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados. Só assim o procedimento da Administração é legítimo. Qualquer medida que tome o Poder Administrativo, em face de determinada situação individual, sem preceito de lei que a autorize, ou excedendo o âmbito de permissão da lei, será injurídica. Essa integral submissão da Administração Pública à lei constitui o denominado *princípio de legalidade,* aceito universalmente, e é uma conseqüência do sistema de legislação escrita e da própria natureza da função administrativa. O direito escrito, tendo a sua mais forte razão de ser na necessidade de excluir o arbítrio no desenvolvimento das relações sociais, pressupõe, necessariamente, limitação de atividades, segundo os seus textos. Onde há lei escrita, não pode haver arbítrio. Por outro lado, sendo a função administrativa, que constitui o objeto das atividades da Pública Administração, essencialmente realizadora do direito, não se pode compreender seja exercida sem que haja texto legal autorizando-a ou além dos limites deste." (*O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário,* 4. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1967. p. 100-1, n. 51.)

2.8 Portanto, neste caso das consulentes, pensamos que, ao invés de mandar lavrar autos de infração e de imposição de multa improcedentes, as autoridades superiores da Secretaria da Fazenda, cientificando-se e conscientizando-se da manifesta ilegalidade de tal exigência, no interesse da própria harmonia fiscal, haverão de baixar ato esclarecedor às repartições subordinadas para não lavrarem tais autos e mandar arquivar os porventura já lavrados.

3.1 Para melhor demonstração do que expusemos, passemos aos textos legais.

*A legislação vigente*

Com efeito.

3.2 Estatui a Constituição:

"Art. 8º Compete à União:

XVII — legislar sobre:

d) produção e consumo;"

Sendo o imposto por sua natureza um veículo de *captação de riqueza* e podendo ser institucionalizado também como um dos mais eficazes instrumentos de "regulatividade", o próprio constituinte, tendo em vista que à União cabe legislar sobre a produção e o consumo dentro do país, reservou à União a competência exclusiva para tributar o consumo, dispondo:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

V — produtos industrializados..."

3.3 Ainda mais. No § 3º desse mesmo artigo 21 qualificou esse imposto como o único constitucionalmente seletivo, *in verbis:* "'o imposto sobre produtos industrializados será *seletivo em função da essencialidade dos produtos*"...

Portanto, não só à União cabe com preeminência (art. 8º, XVII, *d,* e parágrafo único) legislar sobre a produção e o consumo nacionais, mas também discipliná-los através do poder de regular *(police power)* para atingir a finalidade seletiva. Em outras palavras, somente à União cabe, cumulativamente, exercer os poderes de polícia e de tributação sobre a produção e consumo dos produtos industrializados.

3.4 Exercendo plenamente essa dupla competência que a Constituição lhe reserva e a legislação complementar explicita, tanto no "Sistema Tributário Nacional" (Livro I do CTN), quanto pelas "Normas Gerais de Direito Tributário" (Livro II do CTN), a União expediu a sua legislação ordinária, *instituindo o IPI sobre os produtos industrializados* das consulentes (veja Legislação e Regulamento do IPI como as respectivas tabelas — TIPI), como também "em razão de seu poder de polícia" instituiu uma *taxa de fiscalização, controle,* ou *taxa de polícia* (Constituição art. 18, I; CTN, art. 77), denominada precisamente de "Selo de controle" com taxas diferenciais para os diversos produtos dentro da natureza jurídica de tributos seletivos. (Veja Nogueira, Paulo Roberto Cabral. *IPI — Imposto seletivo.* Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da USP, 1980.)

Pergunta-se:

3.5 Pode o ICM, imposto estadual, *não seletivo e não decorrente do poder de polícia,* incidir sobre o *quantum* do IPI ou sobre o *quantum* do selo de controle cobrados pela União na primeira operação de venda ou saída dos produtos industrializados?

Observe-se que enquanto o IPI e o Selo de Controle classes de taxas variadas ou alíquotas de 0 a 365% e as tabelas do Selo de Controle classes de taxas variadas ou seletivas dos produtos, o ICM *não é imposto seletivo,* mas de alíquota uniforme nos precisos termos do § 5º, art. 23 da Constituição Federal.

Se um imposto de alíquota uniforme incidir sobre imposto ou taxa seletivo, ele deixa de ser imposto de alíquota uniforme para se transformar em imposto seletivo, isto é, passa a ser um *adicional* dos tributos seletivos, desnaturando-se a si e destruindo as metas do *sistema tributário.*

Como luva ao caso, no regime confederado da Suíça, o atual Catedrático da Universidade de Zurique, Prof. Heinz Haller, em sua clássica obra *Die steurn* (Tübingen, J. C. B., Mohr (Paul Siebeck), 1971 grundlinien eines rationalen systems öffentlicher abgaben), esclarece:

"A imposição seletiva (especial) deve ser separada da tributação indireta em geral.

Na base de cálculo do imposto geral (acrescentamos: como é tipicamente em nosso país o ICM), não deve, portanto, ser incluído o *quantum* da tributação seletiva. O imposto seletivo não é parte da receita da empresa e nada justifica sobre o *quan um* deste ser cobrado 'imposto sobre imposto'. Somente com essa separação nítida de ambos é possível operar-se independentemente com cada incidência seletiva, de forma a tornar possível que a tributação seletiva alcance, com exatidão, as metas da tributação seletiva." Eis o texto original:

"*Die Sondersteuer* ist von der allgemeinen *indirekten Besteuerung* getrennt zu halten. *Bei der Berechnung der allgemeinen Steuer ist also die Son dersteuer nicht in den Umsatz mitein zubeziehen.* Diese ist ja nicht Bestandteil der Wertschöpfung, und *es ist durch nichts gerechtfertigt,* hier *Steuer von der Steuer* zu erheben. Nur bei klarer Trennung beider Steuern Kann mit jeder unabhängig operiert werden, so dass man in der Lage ist, die Belastungsziele exakt zu erreichen" (p. 351).

3.6 Portanto é óbvio e apodítico que não pode o ICM incidir sobre o IPI nem sobre o selo de controle do IPI. Além de todos os aspectos já salientados e decorrentes dos textos expressos, este é ainda decorrente do contexto ou sistema estruturado a partir da Constituição Federal, e portanto por si só decisivo. Como vimos a Constituição Federal estatui dois princípios fundamentais e classificatórios: o IPI é imposto federal "'seletivo em função da essencialidade dos produtos" (§ 3º do art. 21), isto é, incide somente sobre *consumos especiais* escolhidos pelo legislador federal e de acordo com alíquotas diferenciais, ao passo que o imposto estadual ICM incide sobre todas operações de circulação de mercadorias, por meio de "alíquota uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais" (§ 5º do art. 23). Estes princípios constitucionais são expressos e não podem ser

desobedecidos nem por lei, e muito menos por atos administrativos fiscais. Além de dispor por princípios expressos, ainda a Constituição estatui que "a especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota" (§ 36 do art. 159).

Acontece ainda que no caso não é só a Constituição e a legislação complementar que estão sendo desrespeitadas, mas a uníssona doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Essa infração constitucional de ordem financeira é de tal forma indesejável dentro da Federação, que a Constituição dá poderes especiais à União para intervenção federal contra o estado-membro que "adotar medidas ou executar planos econômicos ou financeiros que contrariem as diretrizes estabelecidas em lei federal" (art. 10, V, *c*).

Não pode, pois, a administração fiscal do Estado de São Paulo insistir nessa medida financeira ou de exação fiscal e de interferência no poder de polícia e de fiscalização da União, destruindo o princípio básico da seletividade, que é uma diretriz traçada e executada privativamente pelo Governo Federal em relação à produção e consumo nacionais.

Realmente.

3.7 O denominado selo de controle é, pela natureza jurídica específica de seu fato gerador, *taxa arrecadada em razão do exercício regular do poder de polícia* sobre a produção e consumo de produtos industrializados, cuja instituição e cobrança estão compreendidas no âmbito das atribuições da União (Constituição Federal art. 18, I e CTN arts. 4º, 77, 78 e 80). Esta, na conformidade da legislação federal, a instituiu e está exercendo essa sua competência plena.

3.8 Tanto é substancialmente taxa decorrente do exercício regular do poder de polícia da União, que o selo de controle está inserido dentro da legislação e regulamentação do IPI, porque é deste um acessório. O selo é apenas a forma ou veículo da arrecadação dessa taxa e a sua aplicação aos respectivos produtos foi a forma adotada pela União para esse controle. Aliás o RIPI inseriu mesmo o Selo de Controle no Título III, sob a rubrica "Das obrigações acessórias".

3.9 Além de ser substancialmente taxa decorrente do exercício regular do poder de polícia da União, e portanto obrigação principal para o devedor de direito quanto à sua arrecadação (CTN art. 114), o selo de controle é ainda uma obrigação acessória do IPI em relação à prática de aplicação nos produtos sujeitos ao IPI e como tal legalmente qualificado como uma *obrigação acessória* (CTN art. 115 e Título III do RIPI) do contribuinte de direito do IPI. Como acessório ou forma de controle do IPI em tudo quanto aplicável, está sob o mesmo regime e regulamentação do IPI, do qual faz parte — *acessio cedat principalem.*

Pois bem. A própria legislação complementar, para não haver dúvida de que o ICM *jamais possa incidir ou tomar como base de cálculo* o *quantum* do tributo federal que pertence aos cofres da União e não à caixa da empresa, ao disciplinar o imposto estadual sobre circulação de mercadorias, dispõe peremptoriamente, pelo Decreto-lei nº 406/68:

"Art. 2º A base de cálculo do imposto é:

§ 5º O montante do imposto sobre produtos industrializados *não integra* a base de cálculo definida neste artigo:

1 — quando a operação constitua ato gerador de ambos os tributos."

3.10 Ora, se na base de cálculo do ICM, por ocasião da saída do produto industrializado (primeira operação), não pode ser computado o *quantum* do imposto federal seletivo que é renda da União, é óbvio que também o ICM não pode incidir sobre o acessório, que é uma *taxa* decorrente do exercício regular do poder de polícia da União e cuja quantia também pertence aos cofres da mesma União, uma vez que o estado-membro não exerce, nem pode exercer, o regular poder de polícia sobre o consumo dos produtos industrializados, nem de fiscalização e controle do IPI. Além de querer tributar uma renda imune da União, estaria cobrando uma *sobretaxa* de poder de polícia, cujo exercício regular não está no âmbito de suas atribuições (CTN art. 80). Em relação ao fabricante do produto industrializado e ao consumidor estaria efetuando não só uma

cobrança ilegítima, sem causa, mas praticando um autêntico *confisco* e, ainda do ponto de vista das atribuições de competências, invadindo a competência tributária privativa que tem a União de instituir e cobrar o IPI e a respectiva taxa de fiscalização do IPI.

*Ainda a lei e a doutrina*

4.1 São elementarmente conhecidos dois tipos de *taxas* que o nosso *sistema* constitucional e complementar tributário adota e separa com absoluta nitidez:

1. A taxa "arrecadada em razão do exercício do poder de polícia" (Constituição Federal, art. 18, I) ou mais explicitamente "cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de *suas respectivas atribuições,* que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia" (CTN art. 77), ou

2. A taxa arrecadada pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, *prestados ao contribuinte* ou *postos à sua disposição* (Constituição Federal, art. 18, I e CTN art. 77).

4.2 A taxa decorrente do poder de polícia não é tributo contraprestacional cobrado do sujeito passivo. Ao inverso, como neste caso da taxa de fiscalização da produção, consumo e controle do pagamento do IPI, ela é cobrada no interesse geral e no interesse específico da arrecadação do IPI, isto é, como *renda* da União, em que o contribuinte de direito é apenas o coletor ou fonte arrecadadora.

Ao inverso do segundo tipo em que o poder público presta ou põe à disposição um serviço específico e divisível como benefício ao contribuinte que ele o utiliza ou tem à disposição, *no caso da taxa decorrente do poder de polícia não há contrapartida* mas, ao contrário, o contribuinte de direito fica sujeito a suportar uma fiscalização ou controle. Como ensina Bernardo Ribeiro de Moraes (*Doutrina e prática das taxas.* São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1976.): "... existem taxas, principalmente as calcadas no poder de polícia, que nenhuma vantagem privada proporcionam ao contribuinte" (p. 27).

4.3 Igualmente A. Theodoro Nascimento (*Tratado de direito tributário brasileiro.* Rio de Janeiro, Forense, 1977. v. 7, *Preços, taxas e parafiscalidade.*) esclarece: "Assim a taxa pelo exercício de polícia tem nele próprio, isto é, *na atuação fiscalizadora do Estado,* seu fundamento exclusivo. Buehler, ao definir a taxa (*fee*), assinalou bem as duas hipóteses, de taxa cobrada por utilização de serviço e de taxa cobrada pelo exercício de polícia, ao definir: 'Taxa é a retribuição de um serviço particular de benefício especial para indivíduos ou classes e de benefício geral para o público, ou representa uma arrecadação para cobrir o custo de uma regulamentação que beneficia principalmente a sociedade.'" (p. 120).

4.4 Se a taxa pelo exercício do poder de polícia não é *nenhuma vantagem* privada ou particular ao contribuinte, tanto que o seu *quantum não entra para a caixa da empresa,* mas antes é renda da União a quem o industrial é obrigado a entregar, sob pena de apropriação indébita, como também não é nenhuma despesa ou custo da empresa, é evidente que esse *quantum* não pode integrar a base de cálculo de um imposto estadual como o é o ICM.

4.5 Quem quer que leia o texto vigente do RICM dentro de todo esse contexto pode verificar que, ao contrário da interpretação fiscalista, é *a própria disposição literal da legislação paulista* que exclui, *a contrario sensu,* a ilegal e inconstitucional pretensão de incluí-la na base de cálculo, pois o dispositivo da lei paulista (RICM), por meio de transparente clareza, reza:

*Da base de cálculo*

"Art. 24. .....

§ 1º Na base de cálculo serão incluídas todas as *importâncias, despesas* acessórias, *juros, acréscimos, bonificações ou outras vantagens* a qualquer título *recebidas pelo contribuinte...*"

4.6 Ora, a quantia da taxa pelo exercício de poder de polícia *não é recebida pelos contribuintes de direito ou ora consulentes.* Estes apenas, como desvantagem ou ônus, antecipam à União o seu pagamento e como

coletoras da União arrecadam o mesmo *quantum* de seus compradores. A taxa é exclusivamente *recebida* por *conta e ordem* da União, como renda integrante do patrimônio federal que é, *desde a ocorrência de seu fato gerador*, nada mais. A empresa não se apropria desse *quantum*. Aliás até o serviço dessa arrecadação é mais um ônus ou *desvantagem* para a empresa. A empresa apenas atua como fonte ou *coletor gratuito* da União, e isto porque a lei lhe impõe também a execução desse serviço gratuito como *obrigação acessória* (CTN art. 115 e RIPI, Título III: Obrigação Acessória).

4.7 Transformar, contra a natureza das coisas, contra todo o sistema tributário, essa situação de mera *consignatária* do *quantum*, em *base de cálculo de um imposto estadual*, não é apenas exacerbar cobrança indevida, mas praticar ato vizinho do excesso de exação, confisco e penalização da empresa pelo fato de ela exercer um serviço gratuito de arrecadação para o poder público federal, no interesse da coletividade. O que, no caso, sobretudo repugna é que a própria lei paulista venha sendo invocada para essa pretensão, precisamente *em seu texto que exclui essa ilegítima inclusão*; pior ainda, em tema já decidido tantas vezes pelo egrégio Supremo Tribunal, como veremos de sua jurisprudência já pacificada no sentido de que a taxa pelo exercício do poder de polícia federal *não se inclui na base de cálculo do ICM*.

*A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*

5.1 Vários são os acórdãos da Suprema Corte nesse sentido e já transitados em julgado.

Conforme se vê do acórdão no RE nº 63 969 — SP, publicado na *RTJ* nº 62, p. 359 e relatado pelo ilustre Ministro Antonio Neder, hoje presidente da Suprema Corte, o Fisco paulista pretendeu incluir na *base de cálculo* do ICM o *quantum* da contribuição "devida ao IAA para custeio da política de intervenção federal na agroindústria açucareira". Por unanimidade e definitivamente o STF julgou, em tema de mandado de segurança, ilegítima e inconstitucional essa pretensão fiscal. Convém destacar os seguintes trechos do voto unanimemente confirmado:

"O ato impugnado, Instruções RG nº 24, de 8.12.67, do diretor da Receita Estadual (São Paulo), determina que se inclua, no cálculo do ICM, a parcela correspondente às taxas ou contribuições devidas ao IAA.

Compondo o serviço público da União para cujo custeio foi instituída, a referida contribuição não pode estar sujeita a imposto cobrado por estado-membro, isto por causa da imunidade tributária recíproca prevista no art. 19, III, *a*, da Constituição federal de 1967, texto da Emenda nº 1, a que correspondia o art. 20, III, *a*, do texto anterior dessa emenda.

Portanto, o Estado de São Paulo não tem como tributar a parcela...

É o mesmo que o estado-membro ou federado tributar serviço da União que o federalizou e isto é proibido no Brasil (Constituição Federal de 1891, art. 10; Constituição Federal de 1946, art. 41, V, *a*; Constituição Federal de 1967, Emenda nº 1, art. 19, III, *a*).

Lembro aos nobres Srs. Ministros que, ao julgar o Ag. nº 40 322, a eg. Primeira Turma desta Casa decidiu que não era devido o imposto de vendas e consignações sobre a parcela de contribuição paga ao IAA pelo produtor, e que o verbete 125 da Súmula se estendia logicamente ao caso" (*RTJ*, 40/690).

5.2 Igualmente no RE nº 74 256 — SP, de que foi relator o Sr. Ministro Xavier de Albuquerque, publicado na *RTJ* nº 63/814, também à unanimidade foi concedido mandado de segurança contra a mesma pretensão do Fisco paulista, declarando o voto sufragado:

"... se aplica ao ICM a jurisprudência anterior do Supremo Tribunal no sentido de não incidência do antigo IVC sobre a questionada taxa..."

5.3 Ainda no RE nº 77 480 — SP, *RTJ*, 71/829, confirmando aqueles acórdãos da Primeira Turma, também por unanimidade de votos a Segunda Turma decidiu no mesmo sentido, tendo no relatório o Sr. Min. Oswaldo Trigueiro esclarecido:

"... o cerne do problema residirá sempre na proclamação do veto da incidência do imposto estadual sobre taxa federal. E nesta área de interpretação, o conflito jurisprudencial é manifesto (cf. RE nº 68 869 — SP, fls. 48-62)."

E assim concluindo seu voto:

"Compondo o serviço público da União, para cujo custeio foi instituída, a referida contribuição não pode estar sujeita a imposto cobrado por estado-membro, isto por causa da imunidade tributária recíproca prevista no art. 19, III, *a* da Constituição Federal, texto da Emenda nº 1."

5.4 Ora, se o ICM não pode incidir sobre taxa federal relativa a serviço público federal executado por autarquia, *a fortiori* o não pode sobre taxa do exercício do poder de polícia como a do presente caso, instituída e cobrada para o custeio de serviço de fiscalização executado diretamente pela União.

Mas não é só.

6.1 Se o estado-membro, no caso, incluir o *quantum* da taxa do exercício regular do poder de polícia da União na base de cálculo do ICM estará escancaradamente cobrando do fabricante, na primeira saída do produto, uma *sobretaxa* de exercício de poder de polícia que não só não tem, como não exerce. Assim, estará não só invadindo, interferindo ou usurpando a competência privativa da União de fiscalizar o IPI e de instituir e cobrar taxa no âmbito das atribuições da União, mas infringindo abertamente o CTN que estatui:

"Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as leis Orgânicas do Distrito Federal e dos municípios e a legislação com elas compatível, *competem a cada uma* dessas pessoas de direito público."

6.2 Neste sentido, veja-se o voto vencedor do eminente e saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, demonstrando a impossibilidade do *bis in idem*, nos casos em que a União já cobra taxa de fiscalização ou inspeção não pode outra pessoa jurídica de direito público sobrepor ou sequer exercer a mesma atividade e muito menos cobrar em paralelo, ou taxa em duplicata:

"... sempre que houver uma inspeção federal, torna-se ilegítima a taxa municipal que com ela faça *bis in idem*. Não admito taxa municipal a título de condições sanitárias, de higiene, *sempre que para esse fim já exista, especificamente, taxa federal*" (grifos da transcrição). (*Revista de Direito Administrativo*, 88/109).

No mesmo sentido é o acórdão do STF no RMS nº 14 624 publicado na *RDA*, 88/106, que decidiu:

"Não é lícita a cobrança de taxa municipal de fiscalização..., quando devida outra, por inspeção federal."

Em face de todo o exposto, somos de parecer que as consulentes não devem incluir na base de cálculo do ICM o *quantum* do selo de controle, pois tal exigência é flagrantemente *ilegítima*.

Este é o nosso parecer, SMJ.

São Paulo, 16 de junho de 1980. *Ruy Barbosa Nogueira*, catedrático de direito tributário e professor de direito tributário comparado na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.