

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**COGEAE**

**ROBERTO CAPISTRANO HOLANDA**

**DA EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR A INDUSTRIAL PARA FINS**  
**DE IPI**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO  
2010

**ROBERTO CAPISTRANO HOLANDA**

**DA EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR A INDUSTRIAL PARA FINS  
DE IPI**

Monografia apresentada para a conclusão do  
Curso de Especialização em Direito Tributário  
da Pontifícia Universidade Católica de São  
Paulo - COGEAE, sob a orientação da  
Professora Mestra Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2010

**ROBERTO CAPISTRANO HOLANDA**

**DA EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR A INDUSTRIAL PARA FINS  
DE IPI**

São Paulo, ..... de ..... de 2010.

Banca examinadora:

Professor: \_\_\_\_\_

Professor: \_\_\_\_\_

Professor: \_\_\_\_\_

Aos meus pais, pelo amor, paciência e  
compreensão. Aos quais me sinto mais  
próximo, mesmo em distância física.

"Eu nunca aprendi nada na minha vida através de qualquer homem que tenha concordado comigo." (Dudley Field Malone).

## RESUMO

---

O objetivo precípua desse trabalho é analisar e expor o Imposto sobre Produtos Industrializados quanto à possibilidade de equiparar o importador a industrial nas saídas de mercadorias subsequentes à importação, sem que tenha havido qualquer procedimento de industrialização.

A análise e interpretação da questão suscitada envolvem o estudo e condensação de informações extraídas do Direito Positivo, da Doutrina, norteando-se, sobretudo, nas lições concernentes à Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, e da Jurisprudência, que serão expostas de maneira clara e objetiva, sob a visão e império da Constituição da República Federativa do Brasil.

**Palavras-chave:** Comerciante. Concorrência. Equidade. Equiparação. Ficção. Igualdade. Importação. Importador. Imposto. Industrial. Industrialização. IPI. Operação de Saída. Regra Matriz de Incidência. Tributário.

## ABSTRACT

---

The main objective of this study is to analyze and expose the Industrialized Products Tax on the possibility of assimilating the importer as industrial in the subsequent output after import of goods, without raising any industrialization procedure.

The analysis and interpretation of the theme involves the study and condensation of information extracted of Positive Law, the Doctrine, guiding itself especially in lessons concerning the RMIT, and the Jurisprudence, which will be exhibited in a clear and objective view and under the rule of the Constitution of the Federative Republic of Brazil.

**Keywords:** Assimilate. Basic Rule of Incidence. Competition. Equality. Equity. Fiction. Importation. Importer. Industrial. Industrialization. IPI. Operation. Output Procedure. RMIT. Tax. Trader. Tributary.

## SUMÁRIO

---

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS</b> .....	10
1.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	10
1.2 ESBOÇO CONSTITUCIONAL DA RMIT DO IPI .....	13
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>2 EQUIPARAÇÃO JURÍDICA</b> .....	16
2.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS .....	16
2.2 EQUIPARAÇÃO JURÍDICA X FICÇÃO LEGAL .....	17
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>3 EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR A INDUSTRIAL</b> .....	20
3.1 DISPOSIÇÕES LEGAIS .....	20
3.2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS .....	23
3.2.1 Princípio da igualdade .....	23
3.2.2 Da equidade concorrencial .....	26
3.2.3 Da incompatibilidade com a figura da equiparação .....	28
<b>CONCLUSÃO</b> .....	32
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	35

## INTRODUÇÃO

---

Com o presente trabalho, não se pretende dissecar sob todos os aspectos da figura do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nem analisar todas as equiparações legais concernentes a essa exação fiscal. O texto será focado na equiparação a industrial, prevista pela legislação infraconstitucional, feita ao importador na operação de saída subsequente à nacionalização do produto, sem que tenha ocorrido qualquer procedimento considerado pela lei como industrialização.

O tema se mostra interessante sob diversos aspectos, dentre os quais se pode destacar a discussão acerca do espoco constitucional da incidência do IPI, que concerne na questão se o imposto atinge o procedimento de industrialização ou a mera operação com produtos industrializados. Além disso, o estudo também exporá as características inerentes das equiparações legais, apresentando como contra ponto as propriedades relativas às ficções legais, e analisará a possibilidade da referida “equiparação” ferir princípios constitucionais como o da igualdade ou o da ampla concorrência.

Frise-se que, no desenvolvimento do tema, se fará necessária a utilização dos ensinamentos, aperfeiçoados pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, concernentes à Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, forma de externalização da norma jurídica tributária instituidora do tributo.

Feito esse introito, cabe iniciar a análise concreta da figura, à luz do Direito Positivo Brasileiro, arraigados, sobretudo, nas disposições normativas da Constituição da República Federativa do Brasil relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados. Contexto pelo qual, junto às considerações sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária, será iniciado o presente trabalho.

## **CAPÍTULO I**

### **1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

---

#### **1.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

O termo linguístico tributo comporta diversas acepções. O Professor Paulo de Barros Carvalho (2007a, p. 19), em uma de suas principais obras, enumera seis, demonstrando a utilização da expressão como: quantia em dinheiro; dever jurídico (prestação) do sujeito passivo; direito subjetivo pertencente ao sujeito ativo; relação jurídica tributária (obrigação tributária); norma jurídica tributária; e norma, fato e relação jurídica.

Quanto ao conceito sob o enfoque legalista, o art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) assim dispõe:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção do ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Vê-se que o texto legal utiliza a expressão tributo como dever jurídico (prestação) do sujeito passivo. Contudo, todo dever jurídico é, sob ótica invertida, um direito subjetivo,

posto que se determinado sujeito possui dever de prestar é porque outro tem o direito de receber. Desse modo, a primeira conclusão aduzida é que, sob o foco do Código Tributário Nacional, faz parte da definição do termo tributo um dever jurídico (ou direito subjetivo).

Outrossim, o art. 3º do CTN supracitado também relaciona a expressão tributo como pecúnia “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Esta seria o objeto da relação jurídica tributária, aquilo que alguém vai ter o dever jurídico de fornecer, ou o direito subjetivo de receber.

Reunindo as assertivas, conclui-se, portanto, que, sob a análise do CTN, o tributo é o conjunto: dever jurídico (ou direito subjetivo) e objeto da relação jurídica tributária, completada pelos elementos faltantes: as partes. Logo, o tributo surge no plano concreto (denotativo) como parte da obrigação tributária.

Essa relação jurídica tributária, por sua vez, é parte da norma jurídica tributária individual e concreta, nascida da aplicação do direito e composta pelo fato jurídico tributário (antecedente) e relação jurídica tributária (consequente). O primeiro é a descrição, em linguagem competente, do evento, fenômeno de ocorrência concreta, atingido pela incidência.

Já a incidência tributária acontece quando determinado evento se subsume à hipótese prevista em norma abstrata, ou seja, quando um acontecimento do mundo real se enquadra ao que a norma geral e abstrata prevê em sua hipótese tem-se a incidência, que fará com que o agente competente, no momento da aplicação, descreva esse evento na linguagem jurídica e prescreva, por consequência, a relação jurídica tributária, também indicada *in abstracto* pela norma jurídica tributária geral e abstrata.

Logo, para que o tributo surja, se fará necessário primeiro uma norma jurídica tributária geral e abstrata contendo: hipótese de incidência, descrevendo campo de ocorrências futuras e incertas que se verificadas no mundo fenomênico darão ensejo à incidência; e

consequente normativo, prescrevendo, geral e abstratamente, indicações dos elementos que formarão as futuras relações jurídicas decorrentes da aplicação do direito.

Neste diapasão, a Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, construção que teve como principais desenvolvedores: Lourival Villanova (1997), José Geraldo Ataliba Nogueira (2002) e Paulo de Barros Carvalho (2007b), é a norma jurídica tributária em sentido estrito<sup>1</sup> geral e abstrata demonstrada de forma lógica. O que possibilita melhor visualização dos elementos que compõem a norma: sua hipótese e seu consequente.

A Teoria Carvalhista (CARVALHO, 2007b, p. 93-98) propõe que a Regra Matriz de Incidência Tributária se estrutura sob cinco critérios: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Os três primeiros compõem a hipótese de incidência. Os demais se relacionam ao consequente normativo.

Com ênfase na Hipótese de Incidência tributária, o Critério Material traz a descrição do ato-tipo que dará ensejo à incidência. Em geral, é representado por verbo e complemento. Exemplo: “Auferir renda”. O Critério Espacial indica o espaço onde o referido ato deve ocorrer para promover a incidência. Exemplo: “Em todo o território nacional, inclusive sobre os recursos oriundos do exterior”. Paulo de Barros Carvalho (2007a, p. 291) assevera que, geralmente, a doutrina confunde critério espacial da regra matriz com a área jurisdicional da norma que instituiu o tributo, afirmativa que não procede, bastando o leitor analisar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU que tem como área jurisdicional todo o território do município, incluindo as áreas rurais, e como critério espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária a zona urbana, na forma da lei. Já o Critério Temporal descreve o momento em que deva ocorrer o ato. Exemplo: “no dia 31 dezembro”.

Em relação ao consequente normativo, o Critério Pessoal indica quem serão os sujeitos da futura relação jurídica tributária. Exemplo: “o sujeito ativo será a União e o sujeito

---

<sup>1</sup> A expressão “em sentido estrito” para o Direito Tributário se refere à norma que institui o surgimento do tributo.

passivo será o contribuinte que auferir a renda, participando diretamente do ato-tipo” e o Critério Quantitativo estabelece o quantum a ser prestado de objeto da relação jurídica tributária. Exemplo: “devendo recolher aos cofres públicos a quantia oriunda da multiplicação da base de cálculo pela alíquota”.

## 1.2 ESBOÇO CONSTITUCIONAL DA RMIT DO IPI

O artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil assim preconiza:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - **exigir** ou aumentar **tributo sem lei que o estabeleça**;  
[...] (grifos nossos)

Deste modo, e tendo em vista que “toda norma jurídica (gênero, de cuja espécie é a regra matriz de incidência tributária) é construída a partir da interpretação dos textos que integram um dado sistema jurídico” (QUEIROZ, 2007, p. 223), a RMIT do IPI será formada precipuamente em decorrência de texto legislativo constante em lei em sentido estrito.

Contudo, a Constituição da República, ao traçar as linhas genéricas do Sistema Tributário Nacional, dispõe, sobretudo ao delimitar a competência dos entes tributantes, sobre a figura de cada exação fiscal. Assim, é possível aduzir da Carta Magna um esboço constitucional das Regras Matrizes de Incidência Tributária. No caso do IPI, o lineamento constitucional da RMIT é inserto no inciso IV do artigo 153, que assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
[...]  
IV - produtos industrializados;  
[...]

Do exposto no dispositivo supracitado, surge a seguinte dúvida: sob a ótica constitucional, o IPI deve atingir a operação de industrialização ou a operação com produtos industrializados?

Pela simples leitura do trecho constitucional, a solução da questão mencionada restaria em sua segunda alternativa. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 610) expõe:

De ver está, como o constituinte não determinou a conduta ligada a *produtos industrializados*, o legislador infraconstitucional, exercendo a competência que lhe fora deferida, escolheu três tipos de ação: *industrializar produtos*, *importar produtos industrializados e arrematar em leilões produtos industrializados* (encontrado-se este último atualmente desativado). O núcleo comum, obrigatório, portanto, é o complemento “*produtos industrializados*”.

Outrossim, a conclusão de que, em seu esboço constitucional, o IPI atinge operações com produtos industrializados não decorre apenas da interpretação literal do dispositivo legal mencionado. É importante destacar que a ação estatal de tributar, de acordo com o princípio constitucional da capacidade contributiva objetiva, busca fatos com signo de riqueza, de acréscimo ao contribuinte. O ato de industrializar (transformar um produto), por si só, não comporta tal signo, que se mostrará presente, em geral, nas operações com produtos industrializados.

Ademais, também por força da capacidade contributiva objetiva, não é qualquer operação com produto industrializado que a Constituição autoriza a incidência de IPI, pois aquela deve verter o signo de riqueza perseguido pela figura tributária. Neste sentido, Roque Antônio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo asseveram:

Do mesmo modo, é insuficiente, para tal que o produto industrializado saia do estabelecimento produtor.  
Para que nasça a obrigação de pagar o IPI é mister que a saída do produto industrializado seja causada por um negócio jurídico (v.g., uma *compra e venda*). (BOTALLO; CARRAZZA, 2007, p. 93).

Pelo exposto, chega-se a conclusão que o escopo da RMIT do IPI traçado pela constituição autoriza ao legislador infraconstitucional à instituição de lei da qual se aduza norma jurídica prevendo a incidência do referido imposto sobre operações (decorrentes de negócios jurídicos) com produtos industrializados.

Neste diapasão, tomando como premissa a autorização constitucional para a instituição do IPI sobre operações com produtos industrializados, o legislador infraconstitucional optou por fazer atingir a referida exação fiscal sobre<sup>2</sup>: a importação de produtos industrializados e a operação de saída (decorrente de negócio jurídico que transfira a titularidade) de produto industrializado do estabelecimento industrial (aquele que, na forma da lei, promove algum procedimento de industrialização) ou do estabelecimento “equiparado” a industrial.

---

<sup>2</sup> O ato tipo *arrematar em leilões produtos industrializados*, previsto no CTN (lei complementar tributária em matéria de IPI), não foi escolhido pela legislação instituidora do tributo para compor hipótese de incidência tributária.

## CAPÍTULO II

---

### 2 EQUIPARAÇÃO JURÍDICA

#### 2.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Muitas vezes, na função de estabelecer pauta de conduta a seus subordinados, as normas se valem de artifícios e vinculam hipóteses que no mundo real não são idênticas a um mesmo conseqüente jurídico. Em geral, tais situações decorrem da necessidade de as normas jurídicas terem eficácia para desencadear, por meio da aplicação do direito, relações que solucionem casos dessemelhantes de um mesmo modo, com o escopo de manter a razoabilidade.

Neste contexto, se encaixam os fenômenos da equiparação jurídica e da ficção legal que têm, como principal função, a criação de situações ou classificações jurídicas que não acontecem com exatidão no mundo real. Os professores Roque Antônio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo, com riqueza de exemplo, elucidam:

É aí que entram as técnicas da equiparação e da ficção legais, em decorrência das quais o Direito constrói cenários que nem sempre coincidem com a realidade (v.g., o “horário de verão”, que, obviamente não interfere no movimento dos astros, mas produz efeitos, no mundo jurídico). (BOTALLO; CARRAZZA, 2007, p. 97).

Neste sentido, Tercio Sampaio Ferraz Junior (2000, p. 25) tece, sendo a mesma linha de raciocínio aplicável em relação às equiparações jurídicas, sobre as ficções:

Em outras palavras, a observação mostra (Gény fala da ‘função histórica’ da ficção) que o legislador recorre às ficções quando, por alguma razão, as categorias e técnicas jurídicas reconhecidas, aquelas que compõem a realidade jurídica admitida, não fornecem uma solução aceitável ao problema de direito que se quer resolver.

É importante destacar que tais medidas, quando postas em vigência no plano abstrato pelo legislador infraconstitucional, devem possuir fundamento de validade material para a sua aplicação, ou seja, para a produção de efeitos jurídicos. Assim, a previsão legal que permita determinada equiparação ou ficção jurídica deve ter como limite os normativos emanados pelos instrumentos legislativos hierarquicamente superiores, sobretudo, e em última análise, a Constituição Federal. Neste diapasão, Heleno Taveira Torres (2006, p.138) defende que “a legislação tributária não pode equiparar conceitos em detrimento dos limites constitucionais”.

## 2.2 EQUIPARAÇÃO JURÍDICA X FICÇÃO LEGAL

Embora diante de objetivos e funções próximas, a equiparação e a ficção são institutos distintos. Na equiparação, a construção de sentido dá mesmo tratamento a coisas que não são idênticas, mas que possuem elementos de semelhança relevantes. Já na ficção gera-se a mesma consequência a situações que detêm mais elementos de dessemelhança que de paridade, ou seja, tomam-se, em geral, itens completamente distintos e os aproximam.

Tercio Sampaio Ferraz Junior (2000, p. 24) afirma:

Enquanto a ficção resulta de um juízo de diferença [...] a equiparação é técnica que parte de um juízo de semelhança – *aequiparare* invoca *aequus* (igual) e *par*

(parelho, semelhante) -, procedendo-se então à assimilação entre os objetos comparados.

O mesmo autor, na Mesa de Debates de 07/04/2005 do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, brilhantemente expõe:

Equiparar significa, portanto: tomar algo que tem algumas diferenças em face à outra, à outra coisa, sublimar as diferenças, relevar as semelhanças, e fazer a aproximação. Isso é o ato de equiparar. Portanto, equiparar, está ligado à percepção de semelhanças, ao relevo dado a essas semelhanças. A ficção age de outra maneira, tudo bem que o Direito lida com ficções, mas, a ficção é outra coisa. Uma ficção, como dizem alguns autores, ocorre uma espécie de desnaturação da natureza, e eu percebo até que são coisas completamente diferentes, não há nenhuma semelhança, no entanto, eu aproximo. Território de um navio. Por que diabo um navio pode ser um território? Ele está móvel, ele não é fixo, não é estável, não tem nada que ver com território, teria que ver com terra, está no mar, não é território. Esse tipo de aproximação - percebe que nós estamos diante de coisas completamente diferentes, e, no entanto, as aproxima, as iguala, isso ficção, é diferente da equiparação. (informação verbal).<sup>3</sup>

Nesta linha, o renomado civilista italiano Roberto de Ruggiero (1933, tradução nossa), tratando da ficção, esclarece:

[...] por ficção jurídica se entende o processo da lei mediante o qual dá-se por existente aquilo que não existe, ou por inexistente o que existe, para ligar, ao que se finge, determinados efeitos jurídicos [...]

Outrossim, no contexto do Direito Tributário, o instituto da ficção legal deve ser tratado com cautela, pois, ao tomar coisas completamente diferentes e aproximar, a ficção pode, a depender do caso concreto, mover definições, conceitos ou ampliar o alcance de institutos jurídicos, ferindo o art. 110 do CTN que assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou

---

<sup>3</sup> Trecho taquigrafado da Mesa de Debates de 07/04/2005 do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Disponível em: <[http://www.ibdt.com.br/2005/integra\\_07042005.htm](http://www.ibdt.com.br/2005/integra_07042005.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2010.

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Frise-se que o CTN, nessa condição, está agindo como Lei Complementar em Matéria Tributária, nos moldes do art. 146 da Constituição da República, traçando regulamentos às limitações do poder tributante. Assim, a inobservância ao art. 110 do CTN incorre em inconstitucionalidade por desrespeito ao art. 146 da Constituição.

### CAPÍTULO III

---

## 3 EQUIPARAÇÃO DO IMPORTADOR A INDUSTRIAL

### 3.1 DISPOSIÇÕES LEGAIS

O art. 146 da Constituição da República determina que a Lei Complementar, além de, como mencionado no Capítulo anterior, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, disporá sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e traçará as regras gerais em matéria tributária. Quanto a essa última função, vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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**;

[...] (grifo nosso)

Deste modo, as exações fiscais, embora que instituídas, principalmente<sup>4</sup>, por normas extraídas de lei ordinária em sentido estrito, terão de possuir as definições de seus contribuintes contidas em lei complementar. Assim, os sujeitos constantes nas definições das leis complementares para cada exação fiscal é que poderão ser escolhidos pela lei ordinária,

---

<sup>4</sup> Importante destacar que alguns tributos, como o empréstimo compulsório, devem, por força constitucional, ser instituídos por lei complementar.

instituidora do tributo, para compor os critérios pessoais das Regras Matrizes de Incidência Tributária.

A respeito do IPI, a lei complementar que define os contribuintes que poderão ser atingidos pelo tributo é o Código Tributário Nacional<sup>5</sup>, que assim dispõe:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Portanto, o legislador pode selecionar, para a indicação dos critérios pessoais das RMITs do IPI, quaisquer desses contribuintes definidos pelo dispositivo do CTN supracitado. Outrossim, evidencia-se a permissão para que a lei utilize da técnica de equiparação na instituição dos elementos constantes na sujeição passiva do referido tributo.

No contexto dos estabelecimentos industriais, insta destacar que o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim dispõe:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto [...].

Portanto, o ato de industrializar, utilizado para a designação do estabelecimento industrial, corresponde à alteração realizada em determinado produto, seja de cunho técnico, funcional ou visual. O artigo 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI), detalha:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o

---

<sup>5</sup> De acordo com entendimentos judiciais, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar.

aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondiçãoamento).

Quanto à equiparação do importador a industrial<sup>6</sup>, o artigo 9º do RIPI, encontrando argumento de validade material no artigo 4º da Lei nº 4.502/1964, dispõe:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

[...]

Deste modo, conclui-se que o importador de mercadoria que sofreu processo de industrialização no exterior verá incidido o IPI tanto no momento do desembaraço aduaneiro, como na operação subsequente de saída dos produtos, mesmo que não tenha realizado qualquer procedimento de industrialização, posto que, na segunda hipótese, é tido pela lei como: “equiparado a industrial”.

O importador estaria, portanto, em suas operações, sujeito a duas Regras Matrizes de Incidência Tributária distintas. A primeira com o critério material: importar produtos industrializados, e a segunda com o aspecto material: realizar operação de saída, decorrente de negócio jurídico, com produtos industrializados anteriormente importados, sem que seja realizado qualquer processo descrito pela legislação como industrialização.

---

<sup>6</sup> Diante do objeto de estudo, será enfatizada a equiparação do importador a estabelecimento industrial.

### 3.2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

Considerando apenas o escopo constitucional da Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI que dá, nos moldes tratados no item 1.2, competência tributária para a instituição do tributo com hipótese de incidência que preveja operação com produto industrializado, a RMIT que, no antecedente, descrevesse como critério material operação de saída, decorrente de negócio jurídico, com produtos industrializados anteriormente importados, sem que seja realizado qualquer processo descrito pela legislação como industrialização, se enquadraria no esqueleto constitucional proposto ao IPI.

Contudo, é importante destacar que devem ser analisados outros aspectos constitucionais para concluir se a Regra Matriz que prevê, abstratamente, a cobrança do imposto sobre a operação de saída subsequente realizada pelo importador, sem que esse tenha realizado qualquer processo de industrialização, é, de fato, constitucional, ou seja, encontra argumento de validade material na Carta Magna.

#### **3.2.1 Princípio da Igualdade**

O Princípio da Isonomia é defendido por muitos como um sobreprincípio (CARVALHO, 2008, p. 266-270) que deve permear todas as atividades realizadas pelos Estados soberanos e por seus súditos. O renomado constitucionalista Paulo Bonavides (1997, p. 341), demonstrando a importância do referido preceito, declara:

De todos os direitos fundamentais a igualdade é aquele que mais tem subido de importância no Direito Constitucional de nossos dias, sendo, como não poderia deixar de ser, o direito-chave, o direito-guardião do Estado social.

Nossa Constituição Federal determina, em seu artigo 5º, a igualdade de seus subordinados perante a lei. Senão vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]

Outrossim, o instituto da igualdade se manifesta em diversos outros dispositivos constitucionais e não se refere apenas à aplicação do direito ao caso concreto (edição da norma individual e concreta), devendo a isonomia ser observada também na criação dos textos legais dos quais serão aduzidas as normas gerais e abstratas. Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 9) expõe:

O preceito magno da igualdade, como já tem sido analisado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

Ademais, a isonomia preceituada pela Constituição pretende que o tratamento igualitário seja dado a situações equitativas. Em outra linha desse mesmo raciocínio, pode-se aduzir que a carta magna também estabelece que os consequentes normativos não sejam os mesmos para cenários desiguais. Com brilhantismo, Rui Barbosa (1999, p. 26) assevera que a “regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam”.

Assim, deve-se sempre observar se situações semelhantes, descritas nos antecedentes das normas, estão recebendo tratamento similar, bem como se para casos não equitativos estão sendo gerados (ou previstos) consequentes jurídicos diferentes.

No contexto das limitações ao poder de tributar, a Constituição reitera:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

Quanto ao tema, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 266) expõe:

[...] O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isso não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias. [...]

Outrossim, frise-se que os princípios constitucionais se equilibram uns aos outros de modo que a aplicação de determinado princípio não anule a eficácia de outro. Neste momento, entra a Teoria da Argumentação que:

[...] tornou-se elemento decisivo da interpretação constitucional, nos casos em que a solução de um determinado problema não se encontra previamente estabelecida pelo ordenamento, dependendo de valorações subjetivas a serem feitas à vista do caso concreto. (BARROSO, 2008, v. 3, p. 58).

Desse modo, a igualdade tributária permite, em função de princípios como: o da razoabilidade e o da soberania<sup>7</sup>, que determinadas situações equivalentes sejam tratadas com leves desigualdades e que cenários não idênticos, mas com elementos de semelhança relevantes, tenham tratamento idêntico. É nessa última circunstância que as equiparações encontram validade no texto constitucional.

---

<sup>7</sup> A soberania nacional exige que a República permaneça em constante eficiência fiscal para exercer funções como autonomia externa e controle, obedecidos os ditames democráticos, de seus subordinados.

Entretanto, a tributação pelo IPI da operação de saída do importador subsequente à importação, sem ter havido qualquer procedimento de industrialização, fere a isonomia tributária, pois expõe de maneira diversa sujeitos que se encontram em mesma situação, não havendo qualquer razoabilidade para o tratamento diferenciado. Isso porque a operação de saída interna do comerciante que não tenha importado a mercadoria, em geral, não é atingida pelo IPI.

É notório que o importador comerciante (que não efetua industrialização) e o comerciante que não importou, em suas operações de saída, encontram-se na mesma situação. Ademais, o importador já fora tributado pelo IPI no desembaraço aduaneiro, o que se justifica até pela necessidade de estímulo à indústria nacional (função extrafiscal), mas não tem o condão, em homenagem à razoabilidade e à isonomia, de transferir a extrafiscalidade, causando nova incidência na saída das mercadorias importadas.

Em conclusão semelhante Roque Antônio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo asseveram:

Com efeito, o importador suportará um *ônus adicional*, que não teria, caso houvesse adquirido o mesmo produto industrializado, só que no Brasil. Exemplificando para melhor esclarecer, digamos que dois comerciantes venham a adquirir o mesmo produto industrializado, só que um deles, no exterior e, o outro, de um produtor local. A prevalecer a legislação, este último, na revenda, não teria *IPI* a recolher, ao passo que o primeiro *sim*, em afronta aberta ao princípio da igualdade. (BOTALLO; CARRAZZA, 2007, p. 104)

### **3.2.2 Da equidade concorrencial**

A concorrência empresarial é um dos principais motores de desenvolvimento de uma nação. Por meio dela, empresas se mantêm em constante atualização e buscando patamares de produtividade cada vez maiores. Isso acaba por refletir no produto interno bruto

do país e, por consequência, na arrecadação tributária, tendo em vista a capacidade tributária objetiva que faz a tributação atingir fatos signos de riqueza.

Neste contexto, os ordenamentos jurídicos costumam proteger e estimular a livre concorrência. No Brasil, a Constituição da República preceitua:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV - livre concorrência;

[...]

Bem verdade que o próprio texto constitucional, como na função extrafiscal determinada a alguns tributos, por vezes mitiga a ampla concorrência absoluta com o escopo de proteger determinados setores internos da economia. Ademais, ensina Uadi Lammêgo Bulos (2007, p. 1262):

O princípio da livre concorrência não se compactua com o abuso do poder econômico. Aliás, a Constituição de 1988 não combate, nem nega, o exercício *legal* do poder econômico. Porém, o seu uso desmensurado e anti-social enseja a intervenção do Estado para coibir excessos. Práticas abusivas, portanto, derivadas do capitalismo monopolista, dos cartéis, dos oligopólios, não encontram respaldo constitucional.

Contudo, as prerrogativas de intervenção, em qualquer que seja a seara, devem se valer de razoabilidade. Sobre o tema, eis a ementa do julgado do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.327/SP:

Ementa

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Governador do Estado de São Paulo. 3. Lei Estadual nº 10.307, de 06 de maio de 1999. Fixação de distância mínima para a instalação de novas farmácias e drogarias. 4. Inconstitucionalidade formal. Norma de interesse local editada pelo Estado-membro. 5. Inconstitucionalidade material. Descumprimento do princípio constitucional da livre concorrência. Precedentes. 6. Ação direta procedente.

Neste sentido, as atuações Estatais que permeiem a livre concorrência devem ser feitas de forma a não gerar excesso de protecionismo a determinadas situações, posto que isso poderia causar comodismo ao setor empresarial, prejudicando assim o crescimento da produtividade e gerando o efeito inverso que se queria com a medida de proteção.

A mesma linha de raciocínio deve ser usada para proteger a ampla concorrência em situações onde os competidores estejam em equivalência, como ocorre nas operações de saída do importador que não realizou industrialização e do comerciante que adquiriu o produto industrializado no mercado interno.

Há, portanto, ferimento injustificado, e sem validade material, à garantia constitucional da ampla concorrência quando o legislador faz atingir o IPI nas operações de saída do importador que não industrializou e não o faz com o comerciante que adquiriu na economia interna. Ademais, devemos lembrar que a concorrência se vale, principalmente, da capacidade de flexibilização do preço da mercadoria, e sendo o IPI imposto que, por essência, comporta a transferência de sua onerosidade ao comprador, o comerciante importador estaria em clara e abusiva desvantagem concorrencial em relação ao comerciante não importador.

Outrossim, a medida de proteção ao mercado interno já ocorreu com a cobrança de IPI, de Imposto de Importação e de outros tributos no desembaraço aduaneiro. Nova incidência do IPI na saída realizada por importador comerciante, subsequente à importação, só reforça o abuso da função extrafiscal e ferimento à prerrogativa da ampla concorrência.

### **3.2.3 Da incompatibilidade com a figura da equiparação**

Como destacado no item 2.2 do presente trabalho, a equiparação legal é técnica que parte do juízo de semelhança, aproximando situações que contem fortes elementos de

semelhança e relevando suas divergências. Portanto, a utilização da equiparação só se comporta em situações que possuem traços de similitude contundentes, até para haver adequação à flexibilização, que nos referimos (seção 3.2.1), ao princípio da igualdade.

Outrossim, como exposto, o CTN, definindo os contribuintes do IPI nos moldes do art. 146 da Constituição da República, permitiu a utilização da equiparação e não da ficção legal que, partindo de juízo de dessemelhança, toma situações completamente distintas e dá mesmo tratamento jurídico.

Quanto ao objeto desse trabalho, a legislação pretende, chamando de equiparação, dar mesmo tratamento tributário nas operações de saída, decorrentes de negócio jurídico, realizadas por contribuinte que realizou industrialização e por sujeito que adquiriu os produtos industrializados no mercado internacional sem realizar qualquer procedimento definido pela lei como industrialização.

Nota-se que o único traço de semelhança entre as situações é a operação de saída decorrente de negócio jurídico que não tem o condão de utilizar a equiparação, pois não pode ser tida como similaridade inerente à essência das situações, nem relevante. Do contrário, poder-se-ia “equiparar” qualquer operação de saída oriunda de negócio jurídico para fins de IPI, o que claramente demonstraria abuso e disfunção da figura da equiparação.

Hugo de Brito Machado (2003, p. 512) assevera:

A equiparação legal tem por fim evitar questionamentos, mas não pode ser arbitrária, vale dizer, a lei não pode equiparar qualquer pessoa ao industrial, apenas para dele cobrar o imposto, sem que exista um elo entre aquele que é equiparado a industrial e a atividade de industrialização ou de comercialização do produto dela resultante. É imprescindível a existência de alguma relação entre o industrial por equiparação legal e a hipótese de incidência do imposto.

Em verdade, tem-se aqui caso típico de ficção legal, haja vista que se está aproximando situações completamente distintas para gerar um mesmo resultado jurídico.

Ademais, o Código Tributário Nacional não permite a utilização da ficção legal para a determinação do contribuinte do IPI.

Portanto o instrumento legal, de onde se aduz a norma que trata, por ficção legal, o importador comerciante como industrial na operação de saída subsequente à importação, é inconstitucional, pois fere o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, considerando, no critério pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária, como contribuinte pessoa diversa da determinada pela lei complementar (CTN) que traça a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do Imposto sobre os Produtos Industrializados.

Decidindo caso intrínseco a nosso estudo, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 841.269/BA, afastou a incidência do IPI, inclusive considerando a cobrança como “bitributação” (*bis in idem*). Senão vejamos:

EMENTA

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembarço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembarço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III - Recurso especial provido.

No voto, o Exmo. Ministro Francisco Falcão exarou:

[...]

A indicação constante da parte final do inciso II do artigo 46 do CTN não atinge, como é curial, a hipótese descrita no inciso I, do mesmo regramento, uma vez que este inciso traz situação dirigida ao produto de procedência estrangeira.

Permitir a dupla incidência do mesmo tributo (IPI), primeiro no desembarço aduaneiro, depois na saída da mercadoria do estabelecimento importador, seria praticar a bitributação e, mais, malferir o princípio da isonomia e da competência tributária onerando ilegalmente o estabelecimento importador, o qual já sofre *bis in idem* na entrada da mercadoria, com o recolhimento de Imposto Sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação.

[...]

Postos os argumentos, torna-se notória a inviabilidade da equiparação do importador que não executa operação de industrialização a industrial para fins de incidência do IPI na operação de circulação subsequente à importação.

## CONCLUSÃO

---

Ao instituir tributos, os Estados-Nações, como a República Federativa do Brasil, têm como objetivo principal a arrecadação de divisas para o sustento e funcionamento da própria instituição estatal, que terá de realizar e cumprir suas prerrogativas constitucionais. Por vezes, a essa função meramente fiscal, são acrescidos objetivos mais nobres a figura tributária, como a regulação e estímulo de determinadas atividades econômicas.

Contudo, em qualquer função que se pretenda utilizar as exações fiscais, sua instituição e aplicação encontram barreiras dispostas pelo texto constitucional como forma de limitar as atividades dos entes da tributação, sejam aqueles que têm competência para editar as normas gerais e abstratas, ou os que possuem a autorização para aplicar o direito, editando as normas individuais e concretas.

A Teoria Carvalhista, à qual somos adeptos, define tais barreiras como limites objetivos à atividade tributante. São princípios como a capacidade contributiva objetiva que obriga que a persecução fiscal busque fatos signo de riqueza e a isonomia tributária que busca o tratamento igualitário em situações equivalentes e diversificado para cenários sem equivalência. O importante é destacar que as atitudes dos operadores tributários devem se pautar pelos ditames constitucionais.

No contexto do Imposto sobre os Produtos Industrializados, o legislador infraconstitucional determinou, ao estabelecer os contribuintes do imposto no CTN sob o alvitre do art. 146 da Constituição Federal, que a União, em suma, poderia escolher como sujeito passivo do critério pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária o importador, o industrial e o arrematante de produtos industrializados ou quem a eles a lei equiparar. Por sua vez, sob a alcunha de “equiparação a industrial”, foi introduzida no ordenamento jurídico situação que obriga o importador ao IPI na operação de saída subsequente à importação, sem que tenha ocorrido qualquer procedimento de industrialização.

Em primeira análise, essa disposição legal atenta contra o disposto no art. 51 do CTN e, conseqüentemente, contra o art. 146 da Constituição da República, pois, em verdade, foi estabelecida uma ficção legal para tomar situações completamente distintas, dando mesmo tratamento tributário. Frise-se que o CTN não permitiu a utilização da ficção para a determinação dos contribuintes do IPI. Doutro turno, foi autorizada a utilização da equiparação que se baseia em juízo de semelhança, aproximando situações que possuem fortes traços de similaridade e relevando suas pequenas diferenças.

Outrossim, a ficção jurídica imposta pelo artigo 4º, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e detalhada pelo art. 9º do RIPI também fere o princípio da igualdade constitucional que prescreve tratamento isonômico às situações equivalentes. Deve-se destacar que o importador comerciante que não realiza nenhum procedimento de industrialização e o comerciante que adquire produtos no mercado interno, em suas operações de saída, estão sob circunstâncias equivalentes, não sendo justificável a nova cobrança do IPI ao importador.

Ademais, a propriedade extrafiscal dessa exação tributária, que reforça o fundamento de incidência do imposto na importação (desembarço aduaneiro), não tem o condão de ultrapassar o limite objetivo da isonomia fiscal, fazendo atingir, novamente, o

referido tributo sobre a operação, eminentemente comercial, de saída subsequente à importação.

A mesma linha de argumentação deve ser aplicada para demonstrar que, além da isonomia, a aludida ficção legal fere o preceito da ampla concorrência, estabelecido, sobretudo, no artigo 170 da Constituição. Importante destacar que a ordem econômica brasileira deve ser pautada com estímulo à livre concorrência, que impõe o constante desenvolvimento e, por consequência, o aumento na produtividade dos diversos setores econômicos da Nação. Neste sentido, as medidas legais que limitam a ampla concorrência devem ser dispostas de forma a equilibrar situações dissonantes e não desequilibrar cenários que conservam equivalência.

Assim, é plenamente plausível a oneração das importações com IPI para estimular a indústria local, tornando a competitividade mais igualitária. Em contrapartida, a nova incidência do tributo na saída subsequente à importação, sem ocorrer procedimento industrial, já se torna abusiva, atingindo a livre concorrência e desequilibrando a competição entre sujeitos que estão em cenários semelhantes.

Concluindo quanto à impossibilidade da incidência do IPI sobre a operação de saída posterior à importação (sem que haja nova industrialização), o Superior Tribunal de Justiça considerou a nova cobrança como “bitributação” (*bis in idem*) e decidiu que a exação fiscal, nestas circunstâncias, só deve atingir o desembaraço aduaneiro. O entendimento dessa Corte só acrescenta argumentos e reforça nossa conclusão quanto à impossibilidade de ser estabelecido como contribuinte, integrante do critério pessoal de RMIT do IPI, o importador, que não realiza qualquer procedimento descrito na lei como industrialização, nas operações com os produtos industrializados subsequentes ao desembaraço aduaneiro.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª Edição. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. 3 v.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZA, Roque Antônio. A Não incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, p. 92-106, 2007.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 2010.
- BRASIL. Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Brasília, DF: Presidência da República, 2010.
- BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo (atual IPI) e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Senado, 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Senado, 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 841.269. Primeira Turma. Ministro Relator Francisco Falcão, publicado no *Diário da Justiça* de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.327. Tribunal Pleno. Ministro Relator Gilmar Mendes, publicado no *Diário da Justiça* de 22 de agosto de 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007a.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007b.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A definição de produtos semi-elaborado e os limites da ficção jurídica. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 15-21, 2000.

\_\_\_\_\_. In: MESA DE DEBATES DE 07/04/2005 DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo: IBDT, 2005. Disponível em: <[http://www.ibdt.com.br/2005/integra\\_07042005.htm](http://www.ibdt.com.br/2005/integra_07042005.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, 1 v.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Hipótese de incidência tributária*. 6. Edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

QUEIROZ, Luís Cezar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Cord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 223-260.

RUGGIERO, Roberto de. vb. Finzione Legale. *Dizionario Prático del Diritto Privato*. Milão: Francesco Vallardi, 1933, 1 v.

TORRES, Heleno Taveira. Regime Constitucional do Cooperativismo e a Exigência de Contribuições Previdenciárias sobre as Cooperativas de Trabalho. *Revista Internacional de Direito Tributário*: Associação Brasileira de Direito Tributário, Minas Gerais: Del Rey, v. 5, 2006.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.